



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti  
Analysis of Custom Manufacturing in Selected Business Company

Student: Bc. Katrin Chmelíková  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2019

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Katrin Chmelíková**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: **Analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti**  
**Analysis of Custom Manufacturing in Selected Business Company**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví
3. Charakteristika nákladů a kalkulací
4. Analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KIMMEL, P., J. WEYGANDT and D. KIESO. *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 5th ed. Hoboken: Wiley, 2009. 717 p. ISBN 978-0-470-23980-3.  
KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.  
MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

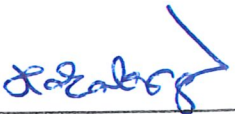
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

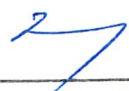
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma Analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti vypracovala samostatně a přílohu č.1 jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 12.7.2019

.....*Chmelíková*.....

Bc. Katrin Chmelíková

# Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví .....</b>	<b>7</b>
2.1 Finanční účetnictví .....	8
2.2 Manažerské účetnictví .....	9
2.3 Vnitropodnikové účetnictví .....	11
2.3.1 Vztah vnitropodnikového a manažerského účetnictví .....	12
2.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví.....	13
2.4.1 Jednookruhové účetnictví.....	13
2.4.2 Dvouokruhové účetnictví .....	14
2.4.3 Kombinace jednookruhového a dvouokruhového účetnictví.....	15
2.5 Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví .....	16
2.5.1 Odpovědnostně orientované účetnictví .....	16
2.5.2 Hospodářská střediska .....	17
2.5.3 Výkonově orientované účetnictví.....	20
2.5.4 Vnitropodnikové ceny .....	20
2.6 Zakázková výroba.....	22
<b>3. Charakteristika nákladů a kalkulací .....</b>	<b>24</b>
3.1 Náklady a výnosy .....	25
3.1.1 Druhové členění nákladů.....	26
3.1.2 Účelové členění nákladů .....	27
3.1.3 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik .....	29
3.1.4 Kalkulační členění nákladů .....	29
3.1.5 Členění nákladů podle míst vzniku .....	30
3.1.6 Členění nákladů pro potřeby rozhodování .....	31
3.1.7 Členění výnosů .....	33
3.2 Teorie kalkulací .....	34
3.2.1 Předmět kalkulace .....	35
3.2.2 Členění kalkulací.....	36
3.2.3 Metody kalkulací.....	41
3.2.4 Kalkulační systém .....	45
<b>4. Analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti.....</b>	<b>48</b>
4.1 Charakteristika společnosti Sigma, s.r.o.....	48

4.2	Organizační struktura společnosti .....	49
4.3	Analýza vybraných zakázek .....	50
4.3.1	Malá zakázka G180530 .....	51
4.3.2	Větší zakázka G170867.....	56
4.3.3	Veřejná zakázka .....	60
<b>5.</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>65</b>
	<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>67</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>69</b>
	<b>Seznam tabulek, obrázků, schémat a grafů</b>	
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1. Úvod

Tématem diplomové práce je analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti. Zakázkovou výrobu lze charakterizovat jako vzájemný vztah mezi zadavatelem zakázky a danou obchodní společností. Zadavatel žádá po společnosti výrobu dle svých požadavků a na druhé straně se společnost snaží vyhovět svým zákazníkům. Obě strany se snaží najít vhodné podmínky pro realizaci zakázek. Společnost si však zakládá na tom, aby pro ně byla zakázka nejziskovější a zákazník preferuje především kvalitu provedení daného požadavku za přiměřenou cenu.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části na část teoretickou a část praktickou. V teoretické části je použita metoda popisu a metoda teoretického vymezení základních pojmů především v oblasti kalkulací. V celé diplomové práci je použita metoda postupu. V praktické části je použita metoda komparace a analýzy.

V druhé kapitole diplomové práce je charakterizováno vnitropodnikové účetnictví, ale také finanční a manažerské účetnictví. Použita metoda v této části diplomové práce je metoda postupu, která je založena na vysvětlení pojmů od nejjednodušších po složitější. Kapitola je zaměřená na teoretické vymezení především vnitropodnikového účetnictví jejich forem a způsoby jeho vedení. Teoretické vymezení některých pojmů, které jsou ve vnitropodnikovém účetnictví nejčastějšími. Dále je objasněn vztah vnitropodnikového a manažerského účetnictví pomocí komparace. Definice obsažené v teoretické části jsou převzaty s odborných publikací.

Třetí kapitola je zaměřená na vytyčení pojmů týkající se nákladů, výnosů a kalkulací. Je použita metoda postupu. Teoretické vymezení některých pojmů se týká zkoumané problematiky kalkulací. Podrobněji jsou charakterizované náklady a jejich členění, podobně i u výnosů. Charakteristika kalkulací obsahuje vymezení předmětu kalkulací. Více pozornosti v této části diplomové práce je věnována členěním kalkulací, metodám kalkulací a kalkulačnímu systému. Teorie kalkulačních vzorců je součástí tvorby kalkulací, proto je znázorněna v této kapitole. Kalkulace jsou podkladem pro rozhodování a řízení podnikatelských procesů a zároveň jsou důležité pro tvorbu cenových nabídek.

Čtvrtá praktická kapitola je zaměřena na analýzu vybraných zakázek. Jedná se o analýzu zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti. Teoretické znalosti jsou aplikované do praxe. Jelikož vybraná obchodní společnost nechtěla v této diplomové práci zveřejnit svůj název obchodní společnosti rozhodla se autorka práce přejmenovat obchodní společnost na smyšlený název Sigma s.r.o. Společnost Sigma s.r.o. poskytla potřebné údaje a informace, které jsou obsaženy

v diplomové práci. Sigma s.r.o. se zabývá výrobou nábytku, především vybavením interiérů. V praktické části byla použita metoda analýzy.

Cílem diplomové práce je vymezení základních pojmů vnitropodnikového účetnictví, teorii nákladů a kalkulací a aplikovat teoretické znalosti na konkrétních příkladech zakázkové výroby. Hlavní podstatou aplikace znalostí je analyzovat kalkulační systém, který je ve vybrané společnosti praktikován. Dalším cílem je vysvětlení případných poznatků a podání návrhu doporučení pro zkvalitnění systému, aby měl větší vypovídací schopnost.



## 2. Charakteristika vnitropodnikového účetnictví

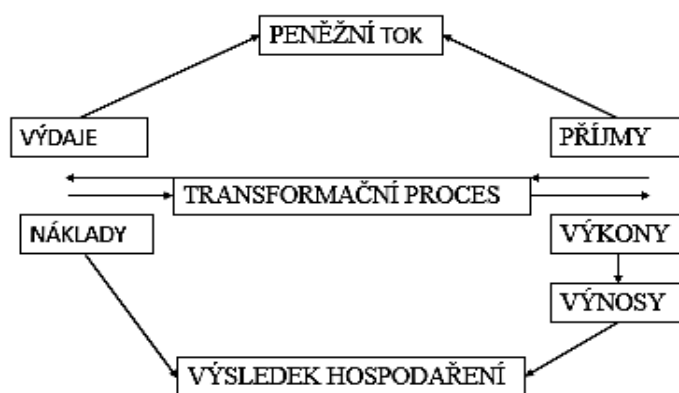
Účetnictví je ucelený informační systém, který identifikuje, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku. Je určen pro široké spektrum uživatelů jako jsou například manažeri, investoři, zaměstnanci, dále další externí a interní uživatelé. Účetnictví můžeme rozdělit do skupin:

- finanční účetnictví,
- manažerské účetnictví,
- vnitropodnikové účetnictví.

Ekonomické řízení jednotlivých aktivit v podniku závisí na hodnotových veličinách. Pro podnik je zásadní zvyšování tržní hodnoty podniku, a to oceněním vloženého kapitálu s postupným navyšováním majetku ve společnosti. Důležité je vykazování hospodářského výsledku, popřípadě investice, ze které plyne zisk. Povinností účetní jednotky (dále jen „ÚJ“) je řádné splácení úvěru, daňové povinnosti vůči státu, vyplácení dividend a další. [9]

Při tzv. transformačním procesu je důležité zajištění ekonomických zdrojů (materiál, suroviny, pracovní síla, energie, výrobní zařízení atd.). Přetvořením základních surovin na finální výkony prostřednictvím technologického procesu, jsou dále připraveny pro prodej potenciálním zákazníkům. Vynaložené výdaje jsou považovány za náklad pro budoucí ekonomický prospěch (výnos). Pro zajištění procesů v ÚJ jsou představovány příjmy peněžních prostředků převzatých z úhrad výkonů zákazníky. Pro úspěšné hodnocení ekonomických aktivit jsou použity veličiny jako je výsledek hospodaření nebo peněžní tok. Zobrazení transformačního procesu je na Obrázku 2.1 viz níže. [9]

**Obrázek 2.1 - Popis transformačního procesu**



Zdroj: [9] - vlastní zpracování

## 2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je uspořádaný systém informací, který zachycuje podnikatelské procesy probíhající v účetní jednotce po dobu jednoho účetního roku, zpravidla 12 měsíců po sobě jdoucích. Zkoumá a sleduje především pohyb majetku a závazků, stav a změny vlastního kapitálu, náklady a výnosy, hlavně výsledek hospodaření podniku. Finanční účetnictví se dívá na podnik jako na celek. Na účetnictví je pohlíženo tak, že bude podávat věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky. [6]

Výstupem finančního účetnictví jsou finanční výkazy, které jsou upraveny soustavou zákonů a norem. Mezi základní finanční výkazy patří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Dále záleží na tom, do jaké kategorie účetní jednotka spadá viz Tabulka 2.1, pak má další povinnosti sestavovat výkazy jako jsou například:

- výkaz o peněžních tocích - Cash flow (dále jen „CF“),
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

**Tabulka 2.1 - Kategorizace účetních jednotek**

Kategorie	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
<b>Mikro</b>	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
<b>Malá</b>	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
<b>Střední</b>	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
<b>Velká</b>	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250

Zdroj: [19] - vlastní zpracování

Souhrnem finančních výkazů je tzv. účetní závěrka, která se sestavuje za účetní období k rozvahovému dni. Výkazy vypovídají o hospodaření účetní jednotky. Podle toho, kdy je účetní závěrka sestavována můžeme rozlišit na závěrku řádnou a mimořádnou. Dále existuje konsolidovaná účetní závěrka, tím se rozumí účetní závěrka pro skupiny podniků, které jsou upraveny o majetkové účasti v jiných podnicích. Konsolidovaná účetní závěrka podává výsledek hospodaření za celý konsolidační celek, tedy stav majetku a závazků je brán dohromady.

Mezi právní předpisy upravující účetnictví v České republice patří zejména:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „české účetní standardy“). [6]

Dalšími zákony upravující účetnictví mohou být předpisy týkající se občanského nebo obchodního práva. Účetní jednotka při vedení účetnictví musí brát v potaz následující předpisy související například při sestavování účetní závěrky, povinnost zveřejňování účetních informací. Základními předpisy jsou například:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích,
- zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- a další zákony vztahující se k typu ÚJ.

## **2.2 Manažerské účetnictví**

Manažerské účetnictví slouží především interním uživatelům jako jsou manažeři, vlastníci podniku a další. Potřebují podrobnější informace, než podává finanční účetnictví externím uživatelům. Uživatelé pracující v podniku jsou náročnější na obsah a rozsah účetních informací, jelikož je potřebují pro řízení podniku, a to v jistých časových horizontech. Na základě těchto informací pak vyhodnocují a navrhuji případná řešení pro rozhodovací procesy.

Jde o systém, který zobrazuje podnikatelskou činnost uvnitř podniku. Hlavním úkolem je evidovat, zachycovat a analyzovat podnikatelskou činnost pomocí výkazů, sestav, zpráv. Vedoucí pracovníci pověřeni pro řízení a rozhodování jsou pak dále schopni zpracovat různá doporučení a různá opatření, které by měli vést k lepší činnosti podniku. Informace získává z různých oblastí jako jsou například:

- finanční účetnictví,
- vnitropodnikové/nákladové účetnictví,
- kalkulační systém,

- statistiky,
- rozpočetnictví. [6]

Vyjádření finančních informací podnikovému managementu tvoří hlavní úlohu controllingu. Controlling je jakási nadstavba manažerského účetnictví, která však nemá rozhodovací pravomoc. Controlling předává informace manažerům a aby je mohla předávat, musí mít přístupy k údajům, které se omezují na tři oblasti:

- **plánování** - controlloři jsou v hlavní roli pro tvorbu plánu a rozpočtu celé ÚJ na další rok, sestavují podnikový rozpočet, předběžné kalkulace na další období,
- **kontroly** - poskytují informace o skutečných nákladech středisek a jednicové náklady dílčích druhů výkonů, které se porovnávají s plánovanými, kalkulovanými a rozpočtovanými hodnotami,
- **reporting** - základem je informování manažerů prostřednictvím reportů (analýz) o hospodaření a finanční situaci v podnikové činnosti. [3]

Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím je pohled na podnik, kde finanční účetnictví se zaměřuje na podnik jako celek a manažerské účetnictví se zaměřuje na jednotlivé části podniku. Manažerské účetnictví není regulované státem legislativně jako u finančního účetnictví. V podniku vůbec nemusí být vedeno, ale jedná se o vylepšení si konkurence schopnosti oproti jiným podnikům. Komparace je zobrazena v Tabulce 2.2.

**Tabulka 2.2 - Komparace manažerského a finančního účetnictví**

	<b>Manažerské účetnictví</b>	<b>Finanční účetnictví</b>
<b>Uživatelé</b>	interní uživatelé	externí uživatelé
<b>Předmět</b>	Informace pro potřeby řízení a rozhodování v podniku	Stav a změna: aktiv, závazků, nákladů, výnosů, výsledek hospodaření
<b>Legislativa</b>	Není regulováno.	Je regulováno legislativou
<b>Pravidelnost vykazování</b>	různé časové intervaly	Pravidelný časový interval (rok)
<b>Hodnoty</b>	hodnotové (Kč) naturální (kg, ks, atd.) verbální	Hodnotové (Kč)
<b>Zveřejnění</b>	Veřejnosti nedostupné	Veřejně dostupné informace

Zdroj: [6] - vlastní zpracování

## 2.3 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví (dále jen „VPÚ“) neboli nákladové účetnictví je součástí manažerského účetnictví. Propojením mezi nimi je finanční účetnictví. Informace o VPÚ je důležité pro interní uživatele a to proto, aby věděli o hospodaření uvnitř účetní jednotky. VPÚ je soustava analytických účtů, která nemá povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví, jak je to u finančního účetnictví.

Nemusí dodržovat podvojnost zápisů, mohou měnit způsob oceňování a odpisování aktiv a pasiv. Na základě informací VPÚ mohou řídicí pracovníci optimalizovat výrobní proces, který v dané účetní jednotce probíhá. Určení je zejména z hlediska k fázím rozhodovacího procesu. [6]

První fáze je orientována zejména na zjištění skutečných vynaložených nákladech a realizovaných výnosů, a to především k prodávaným finálním výkonům, později i k dílčím výrobním procesům, činnostem a útvarům. [7]

Řídicí pracovníci využívají těchto informací pro tzv. operativní řízení, kdy se soustředí především na výrobní i nevýrobní procesy, aby zajistili hospodárnost procesů. [6]

Nákladové účetnictví je regulováno částečně, konkrétně Českým účetním standardem (dále jen „ČÚS“) pro podnikatele č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech v platném znění, bod 2.5. Vnitropodnikové účetnictví. [8]

ČÚS č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech v platném znění stanovuje obecná pravidla pro VPÚ. ÚJ si může sama zvolit jakou formu, organizaci a zaměření VPÚ bude používat, ale přitom musí zabezpečit průkazné podklady pro finanční účetnictví:

- podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- podklady pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- podklady pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

VPÚ lze uspořádat:

- pomocí analytických účtů prostřednictvím finančního účetnictví, kde se použijí účty Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy. Náklady se zařadí do účtové skupiny 59 - Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. U výnosů se zařadí do účtové skupiny 69 - Převodové účty,
- v samostatném účetním okruhu, kde se zvolí v rámci účtových tříd 8 a 9 účty.

ÚJ si obsah účtových tříd, účtových skupin a jednotlivých účtů určí a zvolí sama. Dále si určuje i účetní období pouze tehdy, jestli tím obdobím bude kratší období, než je kalendářní rok.

Spojovací účty splňují návaznost mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím, zda se jedná o samostatný účetní okruh. Účty pro VPÚ si ÚJ musí uvést ve svém účetním rozvrhu. [11]

### 2.3.1 Vztah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Historie manažerského účetnictví patří do 19. století. Důvodem vzniku manažerského účetnictví byl vývoj technologických faktorů, organizačních faktorů a dalších. Přestaly dostačovat fyzikální jednotky pro určení různorodé produkce, pro určení ceny se používaly skutečné vlastní náklady. V České republice bylo do roku 1952 tzv. provozní účetnictví, poté do roku 1965 tzv. národohospodářská evidence výroby a od roku 1966 - doposud VPÚ. [5]

V manažerském účetnictví lze rozlišovat dva subsystemy účetních informací, a to účetní informace pro řízení a účetní informace pro rozhodování. Informace pro řízení podnikatelského procesu je tradičně nazýván vnitropodnikovým/nákladovým účetnictvím, kdežto informace pro rozhodování o možnostech budoucího vývoje podnikatelského procesu je považován jako manažerské účetnictví. V nákladovém účetnictví je centrem pozornosti především řízení nákladů. Podobně je manažerské účetnictví soustředěno na taktické a strategické rozhodování. Rozhodování závisí na využití možných alternativních činností a umožňuje podle stanovených cílů optimalizovat využití existující kapacity a pomocí investičních vkladů rozhodovat o budoucí kapacitě. S budoucí kapacitou alternativních činností souvisí investiční rozhodnutí. Zjednodušeně porovnání základních cílů nástrojů a metod VPÚ a manažerského účetnictví je v Tabulce 2.3. [5]

**Tabulka 2.3 - Komparace vnitropodnikového a manažerského účetnictví**

Vnitropodnikové/nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
- účetnictví pro řízení podnikatelských procesů o jejich parametrech již bylo rozhodnuto,	- účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativních aktivitách,
- informace pro operativní řízení,	- informace pro variantní rozhodování,
- informace pro řízení v oblasti výkonů, útvarů a procesů,	- souhrnné informace pro vrcholové řízení a rozhodování,
- informace pro hodnocení změn v objemu a sortimentu výkonů, které jsou na trhu,	- informace pro zásadní změny (výzkum a vývoj, investiční rozhodování),
- vztah podnikového rozpočtu, rozpočty středisek, kalkulační systém, vnitropodnikové ceny.	- rozpočty střednědobé a dlouhodobé.

Zdroj: [5] - vlastní zpracování

## 2.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

VPÚ lze vést a organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu. VPÚ můžeme vést těmito formami:

- jednookruhová účetní soustava,
- dvouookruhová účetní soustava,
- kombinací těchto dvou účetních soustav.

Pro požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby managementu jsou zajištěny informacemi manažerského účetnictví a pomocí vnitropodnikových organizací metodickými cestami. Jednookruhové organizace účetnictví zajišťuje potřebu obou skupin uživatelů formou členěné analytické evidence náklad, výnosů, aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Ve dvouookruhové organizaci účetnictví jsou požadavky splněny pro každou skupinu uživatelů v relativně oddělených účetních okruzích. [7]

Základním kritériem pro zavedení jednookruhové nebo dvouookruhové účetní soustavy je zda ve VPÚ chceme nebo naopak nechceme přistoupit na změnu ocenění majetku a některých pasiv na jiné hodnoty, než jsou přípustné ve finančním účetnictví. Jiné hodnoty se pak mohou projevit jako jiné hodnoty a s nimi souvisejícími náklady. Jsou to tzv. kalkulační náklady jako jsou například: kalkulační odpisy, kalkulační nájemné, kalkulační mzdy a jiné. [8]

### 2.4.1 Jednookruhové účetnictví

Jednookruhová účetní soustava spořádává analytické a syntetické účty, takovým způsobem, aby poskytovali lepší informace o skutečných vlastních nákladech podle druhů výrobků nebo služeb. Poskytující informace slouží dále pro výpočet průměrných skutečných nákladů vztahující se k určitému druhu, výsledná kalkulace na výrobek. Porovnávají se předem stanovené náklady oproti skutečně vynaloženým nákladům. Vytváří se předběžná kalkulace a následuje výsledná kalkulace. [2]

Majetek se zaznamenává v účetnictví plynule, jak v účetní jednotce probíhá. Poskytnuté informace se zaznamenávají na účtech tehdy, když nastane změna ve struktuře aktiv. Je zaznamenáváno, jestli jsou výrobky rozpracované nebo již ve finální podobě určené k prodeji. Účetní jednotka dále sleduje, jaký výsledek hospodaření byl dosažen. Výsledek hospodaření lze zjistit z konkrétního účtu pro prodej a sledují se na něm celkové náklady vynaložené na výrobu, prodej a ostatní související náklady s tržbami za výrobek. Rozdílem může být buď zisk nebo ztráta, který se převede na hospodářský výsledek a představuje netto princip. [2]

K účtování se používají účtové třídy 5. a 6., dále pak účtové skupiny 59 a 69. Je možné účtovat na účtech vnitropodnikové náklady např. 599 a vnitropodnikové výnosy 699. Účty slouží k evidenci vnitropodnikových dodávek mezi jednotlivými středisky. Všechny účty jsou rozvahového charakteru zaznamenané v jednom okruhu a to komplexně. Účty mající na konci sledovaného období zůstatky se promítnou do rozvahy. Jednookruhovou účetní soustavu využívají ve svém účetnictví menší ÚJ.

## **2.4.2 Dvouokruhové účetnictví**

VPÚ lze účtovat ve dvouokruhové účetní soustavě na základě zachování stejného ocenění v obou okruzích. Okruh je chápán více důvěrněji a hodí se pro podmínky tržního hospodářství. Pro oba relativně samostatně fungující okruhy existují vazby, které jsou vytvořeny pomocí:

- spojovacích účtů, které popisují pohyb mezi oběma okruhy,
- účty rozdílů jedná se především o rozdíly vzniklé z odlišného zobrazení majetku, závazků, zisku a je sledován ÚJ v okruhu pro vnitropodnikové řízení. [2]

První okruh je východiskem celého systému, protože obsahuje všechny informace o aktivech a pasivech, ale i o nákladech a výnosech. Zachycuje externí vztahy jako jsou vztahy s dodavateli, odběrateli, zaměstnanci, finančními orgány atd. Jedná se o vztahy finančního charakteru, proto je tento okruh nazýván finančním.

Druhý okruh poskytuje informace o strukturách a vztazích uvnitř podniku. Jsou to například informace o stavu dokončené a nedokončené výroby, údaje důležité pro sestavování kalkulací, údaje pro kontrolu nákladů, údaje pro rozhodování a řízení, informace důležité k tvorbě prognóz a další. Druhý okruh vzniká tak, že mezi účty nákladů a výnosů jsou vloženy další nákladové a výnosové účty, ale ty jsou tříděny již podle středisek, respektive rozdělené podle činností. Pro účtování ve dvouokruhové účetní soustavě je zapotřebí evidence hospodářských středisek pro lepší orientaci. Hospodářská střediska jsou členěna podle povahy činnosti nebo ve výrobě dle technologie.

Metoda používaná ve VPÚ se v druhém okruhu mohou používat volné účtové třídy 8. a 9. účtová třída. ÚJ si dále sama určí dle své potřeby účtové skupiny a jejich syntetické účty. Nejčastější používanou účtovou skupinou je 99. Členění na účty se provádí podle obsahu a je nutné doplnit o tyto účty účtový rozvrh ÚJ. Pro propojení s finančním účetnictvím se používají tzv. spojovací účty jako jsou:

- spojovací účet nákladů (dále jen „SÚN“),



- spojovací účet výnosů (dále jen „SÚV“),
- spojovací účet zásob (dále jen „SÚZ“). [8]

SÚN je určen pro veškerý převod nákladových položek zúčtovaných ve finančním účetnictví.

Způsob účtování hospodářských středisek může ovlivnit formu, která může centralizovaná nebo decentralizovaná. Pokud se jedná o centralizovanou formu znamená to, že evidence provádí v každém středisku v jediném účetním okruhu tedy v jedné provozní účtárně. Decentralizovaná forma VPÚ znamená, že každé středisko má své samostatné nákladové účetnictví a je spojená s finančním účetnictvím pomocí spojovacích účtů. Každé středisko sleduje své vstupy a výstupy a dohromady tvoří uzavřený celek. Účetní případy se v decentralizované formě účtují podvojným zápisem. [8]

Vzájemné propojení mezi středisky se evidují pomocí účtů tzv. převody střediskové nebo pomocí vnitropodnikové zúčtování. Účtování se provádí na základě vnitřních dokladů neboli převodek. Salda se pak rovnají vždy nule. Decentralizovaná forma nejprve zachycuje účetnictví na jednotlivých střediscích a postupnou sumarizací účetnictví jednotlivých středisek vzniká účetnictví podniku. Jde o postup zdola nahoru. Při centralizované formě nejsou zapotřebí převodové účty, vše se účtuje přímo. [8]

### **Účtování ve dvouokruhovém účetnictví**

Pro účtování nákladů pro jednotlivá střediska si nejprve určíme u SÚN čísla středisek (např. 1 - výroba, 2 - výrobní režie, 3 - správa, 4 - odbyt atd.). U spotřeby materiálu se ve finančním účetnictví účtuje 501/112 a podle střediska by se účtovalo 501/112 HS 1 například. Kromě nákladů se vytvoří i další spojovací účty jako jsou SÚV, SÚZ. Na spojovacích účtech se účtuje na opačných stranách, než jsou účty, ke kterým se spojuje, takže SÚN na straně Dal (dále jen „D“) a náklady na straně Má dáti (dále jen „MD“). Podobně SÚV na MD, protože výnosy se dají na D. SÚZ na D, jelikož přírůstek zásob se účtuje na MD. Další samostatný účet jsou výrobky, kde se účtuje stejně jako na účtech finančního účetnictví a znamená sklad výrobků. [8]

### **2.4.3 Kombinace jednookruhového a dvouokruhového účetnictví**

Kombinací jednookruhového a dvouokruhového účetnictví je snaha vyhovět obsahovou diferenciací uživatelům a potřebou prvotních informací z účetních údajů. Rozhodnutí pro kombinaci obou forem vedení VPÚ může dojít, pokud při podrobnější analýze požadavků externích a interních uživatelů se zjistí, že jsou odlišné. Může k tomu docházet, že nelze beze zbytku rozkladem syntetických účtů na analytické, protože vcházejí z odlišných skutečností pro

vymezení a ocenění aktiv a pasiv. Pro zajištění přehlednější reality je proto účelnější zřídit dva okruhy. Na druhou stranu může nastat, že pokud z analýzy vyplyne, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech procesu lze zajistit jen součtovou agregací detailnějších informací nákladového účetnictví, pak bude pro informační vztah obou systémů vhodnější organizovat formou analytické evidence. [7]

## **2.5 Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví**

Způsob vedení VPÚ záleží na finálních výkonech, a hlavně sleduje, jak jsme během celého procesu přeměnily náklady za finální výkony. Procesem se prolínají dvě linie, kterými jsou:

- útvarová linie, která se zabývá tím, ve kterém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložen neboli, který útvar zodpovídá za vznik nákladu;
- výkonová linie se zabývá vztahem nákladů ke konkrétnímu výrobku, službě, práci, ale také k dílčím výkonům, aktivitám a činnostem, které spolu vzájemně souvisejí, definující pomocné a obslužné podnikové procesy. [7]

Výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví si nerozporuje a lze oba přístupy zajistit v jednom účetním systému v relativně jednoduchém podnikání. Pouze složitostí podnikatelských procesů se soustředěním na obě informační požadavky stává složitější. Rozhodnutí záleží na řídicích pracovnících, kteří musí mít přehled v obou způsobech vedení VPÚ. [7]

### **2.5.1 Odpovědnostně orientované účetnictví**

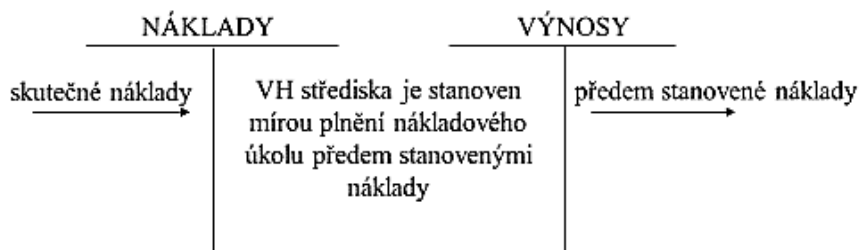
V praxi se začalo využívat principu odpovědnostně orientovaného účetnictví již ve dvacátém století, které se používalo na vydělení postupu a metod používané zejména v anglosaské oblasti pod názvem odpovědnostně orientované účetnictví. Samotný pojem nevystihuje složitost problematiky, vyjadřuje však cíle směřující na celý systém řízení po linii odpovědnosti, kterými jsou:

- stanovení oblastí pro pracovníky nebo útvary, kteří svou činností mohou ovlivnit,
- určení jednotlivých úkolů, které je třeba v těchto oblastech získat,
- úroveň splnění jednotlivých úkolů a stanovení přínosu pracovníků nebo útvarů, které jsou vztažené k výsledkům celého podniku. [7]

Při řešení zřizujeme v podniku výrobní a režijní střediska se samostatnými účty nákladů a výnosů. Na nákladové účty se účtuje dle finančního účetnictví skutečné náklady. Na výnosové účty se účtuje dle rozpočtů a plánovaných kalkulací předem stanovené náklady výkonu. Následně jejich rozdíl výnosů a nákladů představuje hospodářský výsledek střediska. Střediska jsou zaměřena na

hospodárnost výkonu, tzn. snižování nákladu oproti jejich předem stanovené výši. Účtování ve výrobním nebo režijním středisku viz Obrázek 2.2.

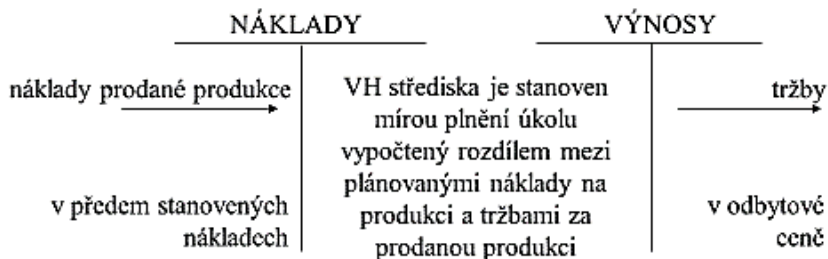
**Obrázek 2.2 – Účtování ve výrobním nebo režijním středisku**



Zdroj: [8] - vlastní zpracování

Na konci účtování zřizujeme realizační středisko viz Obrázek 2.3, kde hospodářský výsledek se jinak vytyčuje než hospodářský výsledek výrobních a režijních středisek. Jedná se o míru kalkulovaného zisku z prodeje produkce podniku. Realizační středisko se soustředí na efektivitu výkonu, tzn. pomocí nákladů získat, co nejvyšší tržby. [8]

**Obrázek 2.3 - Účtování v realizačním středisku**



Zdroj: [8] - vlastní zpracování

## 2.5.2 Hospodářská střediska

Vznik hospodářských středisek je výsledkem dělby práce, aby mohly vykonávat svou činnost přidělují se těmto střediskům potřebné ekonomické zdroje, které pak využívají pro plnění přidělených povinností a úkolů. Celkový objem práce se rozdělí mezi jednotlivá střediska a jím náležití pracovníci. Tvorba středisek spočívá v tom, že činnosti musí být rozděleny do středisek beze zbytku. Účinné dělení práce v ÚJ je správně vyřešeno:

- pokud je věcné členění celkové aktivity celé ÚJ z pohledu probíhajících procesů a jejich řízení, tzv. strukturní organizace,

- způsob přidělování práce jednotlivým pracovníkům, kde jde o správné delegování pravomocí a odpovědnosti. [3]

Pro stanovení středisek jsou většinou povoláni pracovníci ekonomických úseků. V praxi je zjištěno, že se střediska mohou nadměrně diferencovat, a to v oblasti správy ÚJ, zatímco útvary výrobní jsou zahrnuta do jednoho nebo dvou středisek.

Členění hospodářských středisek:

- **Výrobní střediska** - pro určení hospodářského střediska je důležitá používaná technologie výrobního procesu, podle charakteru technologie můžeme rozlišovat výrobu: mechanickou, chemickou, biologickou nebo biochemickou;  
Podle výrobního procesu rozlišujeme například procesní výrobu, kde se suroviny přetváří na materiál, z kterého může být vyráběn jiný finální výrobek (příkladem může být výroba surového železa, dalším postupem se z něj stává ocel a pak může sloužit pro výrobu ocelových trubek). Heterogenní výroba znamená, že z finálních výrobků vznikají smontováním různých součástí například automobily, nábytek a další [3];
- **Nevýrobní střediska** - patří zde střediska pomocná a obslužná, jako jsou například střediska dopravy, servisu, IT a další). Mohou se objevit ve školách, jeslích, výzkumných centrech, rekreačních střediscích a dalších;
- **Režijní střediska** - představují střediska pro správu podniku a odbytovou režii;
- **Zúčtovací střediska** - jde o ekonomickou část podniku. Jsou dva druhy realizační a neutrální. Realizační středisko se bude zabývat vším co se týká prodeje, to jsou veškeré náklady a výnosy spojené s prodejem. Realizační středisko může sledovat jeden výrobek nebo skupinu výrobků. Pokud v podniku není zřízené realizační středisko, vše by bylo zachyceno v odbytovém středisku. Neutrální středisko je vytvořeno za účelem nepředpokládatelných situací pro sledování mimořádných nákladů a výnosů, jedná se především o živelné pohromy. [3]

Členění středisek dle rozsahu pravomoci a odpovědnosti:

- nákladové,
- výnosové,
- ziskové,
- rentabilní,
- investiční,

- výdajové. [5]

### **Nákladové středisko**

Nákladové středisko je typ odpovědnostního střediska, kde pracovníci mohou ovlivnit výši nákladových vstupů, které vznikají jeho činností. Nenesou však odpovědnost za výši externích výnosů podniku ani za efektivnost využití jeho aktiv. Hodnotovým nástrojem je vymezení nákladů, které může svou činností ovlivnit. Je to středisko s nízkou úrovní pravomocí a odpovědnosti. Hospodárnost nákladů je kritériem pro řízení ekonomické činnosti. Pro srovnání hospodárnosti jsou důležité předem stanovené a skutečné náklady, jejichž rozdílem vznikají určité odchylky, které se analyzují. Nákladové středisko je zodpovědné za spotřebované nákladové vstupy. Střediska, které se dostávají do styku s externími uživateli jako jsou dodavatelé, může být zodpovědné za vliv změny pořizovací ceny nákladových vstupů. Střediska mající pravomoc rozhodovat o objemu vytvářených výkonů, mohou mít vliv na snižování průměrných nákladů.

### **Výnosové středisko**

Výnosové středisko je typ odpovědnostního střediska, kde pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů, ale nemohou ovlivnit náklady s tvorbou výkonů. Oproti nákladovému středisku má výnosové středisko pravomoc vstupovat do vztahů se zákazníky a také mají možnost ovlivnit objem a strukturu prodaných výrobků. Výše výnosů z prodeje závisí na výkonu střediska. Střediska jsou odpovědné za změny v cenách prodáváných výkonů a také za kalkulovanou marži z prodeje výkonů. Jejich pravomocí je jednat se zákazníky o smluvních podmínkách a cenách, mohou si určit ceny prodáváných výkonů.

### **Ziskové středisko**

Ziskové středisko je typ odpovědnostního střediska, kde pracovníci mohou ovlivnit výši výnosů a nákladů vztahující se k činnosti střediska. Její pravomocí je řídit celý podnikatelský proces od rozhodnutí o objemu produkce až po prodej potenciálním zákazníkům. Středisko je odpovědné za nákladové střediska nákup, výroba, kompletování, balení, odeslání výrobků a za výnosové středisko prodeje. Jedná se o střediska, které mohou být odpovědné za kalkulovaný zisk z prodeje, zisk z hlavní výdělečné činnosti a zisk z hlavní výdělečné činnosti snížený o kalkulační náklady. [5]

### **Rentabilní středisko**

Pracovníci jsou v rentabilním středisku odpovědní za náklady, výnosy a výši střediskem vázaného pracovního kapitálu. Mohou ovlivňovat výši zásob, někdy i výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči partnerům. [9]

### **Investiční středisko**

Založení investičního střediska záleží na rozhodnutí vrcholového vedení střediska. Vedení střediska má v kompetenci výši a způsob využití investic. V ekonomické struktuře je investiční středisko nejvyšší úrovní. Nachází se ve velkých společnostech s širokým zaměřením činností. Hodnocením je efektivnost například rentabilita investovaného kapitálu (ROCE), ekonomická přidaná hodnota (EVA) a další.

### **Výdajové středisko**

Existují některá střediska, která nepřináší ÚJ v současnosti prospěch, ale zvyšují budoucí potenciál rozvoje ÚJ. Charakteristickými středisky mohou být například v oboru vzdělávání, výzkumu a vývoje nebo strategického marketingu. Výsledky středisek jsou hodnoceny z pohledu věcného. Náklady vynaložené na dosažení inovačního a rozvojového potenciálu ÚJ se zohledňují ve VH. [5]

## **2.5.3 Výkonově orientované účetnictví**

Od odpovědnostně orientovaného účetnictví, které bylo orientované na střediska je výkonově orientované účetnictví soustředěno na výkony, což mohou být výrobky, služby, a jiné produkty. Členěním nebude tedy vnitropodnikový útvar, ale bude to například výrobek. Převážně se zde nacházejí účty oceňovacích rozdílů, které vznikají mezi skutečnými náklady a předem stanovenými náklady, které jsou vytvořené plánovanou kalkulací. Nesleduje se zde VH středisek, ale sleduje se v účetnictví právě oceňovací rozdíly neboli odchylky. Sledováním odchylek jde pak snadno vytvořit výslednou kalkulaci. Zůstatky na účtu představují rozdíl mezi skutečnou a plánovanou hodnotu. [8]

## **2.5.4 Vnitropodnikové ceny**

Vnitropodnikové ceny jsou v praxi využívány pro stanovení výnosů středisek. Pro každé středisko jsou určeny závazné rozpočty, kterými se zabývá příslušná účtárna zpracováním VPÚ. Pomocí vnitropodnikových cen porovnáváme v účetnictví skutečně vynaložené náklady za výkony i střediska s náklady předem stanovenými, které jsou rovněž chápány jako vnitropodnikové ceny.

V minulosti se vedli spekulace o tom, zda mají být vnitropodnikové ceny tvořeny na bázi

nákladů nebo zda má být k nim připočtený i zisk. Vývojem se ukázalo, že by střediska měli být jednoznačně směřována k úspoře nákladů, ne k navyšování vnitropodnikového zisku. Výhodou vnitropodnikových cen je orientace vnitropodnikových útvarů na hospodárnost, ale také je velice spjatá s lepším využitím kapacity jednotlivých útvarů, proto je na střediska vynaložen tlak na správné řízení středisek. Nejlepším využitím je vnitropodniková cena založená na bázi nákladů předběžné kalkulace nebo rozpočtu. V hlavní výrobě u průmyslových podniků se využívá zejména operativní kalkulace a rozpočty režijních středisek. V pomocné či obslužné výrobě je použita například propočtová kalkulace. [8]

Druhy vnitropodnikových cen:

- pevná zúčtovací přírážka režie,
- pevná zúčtovací sazba režie,
- pevná zúčtovací částka režie,
- pevná zúčtovací cena,
- pevná částka ve formě paušálu. [8]

**Pevná zúčtovací přírážka** je uváděna v procentech jako úhrada výkonů středisek, tzn. Jak středisko používá zdroje. Pokud je výkon střediska měřitelný v hodnotovém pojetí například mzdou, tak se jedná především o výrobní středisko.

**Pevná zúčtovací sazba režie** je opět brána jako úhrada výkonů střediska, ale je vyčíslená pomocí Kč na jednotku vyjádřeného množství jako je například strojní hodina, kusy apod.

**Pevná zúčtovací částka režie** nastává ve správním středisku, pokud není výkon nijak měřitelný mezi jednotlivými výkony středisek a finálními výkony podniku. Často je to tzv. měsíční globál stanovený rozpočtem.

**Pevná zúčtovací cena** je cena, která se určí na základě nákladů se zpracováním v dodávajícím středisku, jelikož nejsou známy ceny materiálu a polotovarů v dílčích střediscích tak není určen jejich výkon. Do této skupiny patří především projektové práce, kde je cena za práci pevně stanovená.

**Pevná částka ve formě paušálu** je stanovená ve dodávajících střediscích ve formě služby v pravidelném nebo nepravidelném rozsahu. Například pravidelné revize výrobních strojů, výtahů, jeřábu apod. [3]

Vnitropodnikové ceny jsou hlavním podmínkou zúčtovacích vztahů mezi jednotlivými středisky. Musí se aktualizovat současně s následnou tvorbou rozpočtů. Pro jednotlivé střediska

existují tzv. kalkulační jednice, které se nachází například ve vnitropodnikovém ceníku výkonů. Pro jednotlivé činnosti existují kalkulační jednice, ty nejčastější se nachází v Tabulce 2.4. Kalkulační jednice se vztahuje na určitý výkon a je vymezena druhem, měrnou jednotkou, místem vzniku a určením výkonu. Kalkulační jednice je vztažena na výrobu, která může být homogenní nebo heterogenní, kde homogenní může být s jedním nebo více druhy výkonu.

**Tabulka 2.4 - Příklady kalkulačních jednic**

Činnost	Kalkulační jednice
voda	1 m <sup>3</sup>
plyn	1 m <sup>3</sup>
elektřina	1 kWh
automobil	sazba za 1 km
automobil nákladní	sazba za 1 km + čekací sazba

Zdroj: [8] - vlastní zpracování

Vnitropodnikové ceny vedou k motivaci středisek, a to ke zvýšení výkonu, snížení nákladů. Z toho praxí vznikly typy vnitropodnikových cen stanovené na bázi:

- nákladů dle předběžné kalkulace nebo dle rozpočtu střediska,
- nákladů dle předběžné kalkulace se započtením části zisku,
- tržních cen.

Uvedené vnitropodnikové ceny nejsou však vhodné pro všechny podmínky. Je potřeba zvážit klady a zápory pro použití typu vnitropodnikové ceny. [3]

## 2.6 Zakázková výroba

U zakázkové výroby se účtuje dle jednotlivých zakázek, kde přímý materiál a přímé mzdy se přenášejí na zakázku přímo, režie z plánované kalkulace v předem stanovených nákladech. Hlavním dokladem typickým pro zakázkovou výrobu je zakázkový list, podle kterého je zakázka evidovaná, sledovaná a účtována ve výrobním procesu. Při výrobě na zakázku jsou důležité, aby výdejky přímého materiálu byly přiřazeny nejen k výrobní dávce, ale přímo ke konkrétní zakázce. Výdejky se označují číslem konkrétní zakázky a jejich kopie se zpravidla také přidávají k příslušnému zakázkovému listu. Charakteristické je využití jednookruhového účetnictví, které je výkonově orientované, které může být kombinované s odpovědnostním.

Při zpracování přímých mezd se postupuje podobně, vykazování jednotlivých pracovníků ke konkrétní zakázce v podobě pracovních lístků nebo jakési evidenci pracovních výkonů. Důležitá je doba odpracovaná na zakázce při uplatnění časové mzdy nebo úkolové mzdy. U zakázkové výroby se stanovuje předem stanovená a skutečná režijní přírážka. Nejdříve se určuje předem



stanovená přírážka a přepočtem se určí přírážka skutečná. Výpočet skutečné režijní přírážky se určuje u zakázek, kde byla daná režie uplatněna. [8]

Skutečná režijní přírážka se skládá ze skutečných nákladů dané režie. Obě přírážky se mohou vzájemně lišit a to tím, že se porovnávají údaje ze sborníku se skutečnými režijními náklady a se sborníkem předem stanovených nákladů. U nákladů porovnáním může dojít k překročení, úspoře nebo nulovému rozdílu.

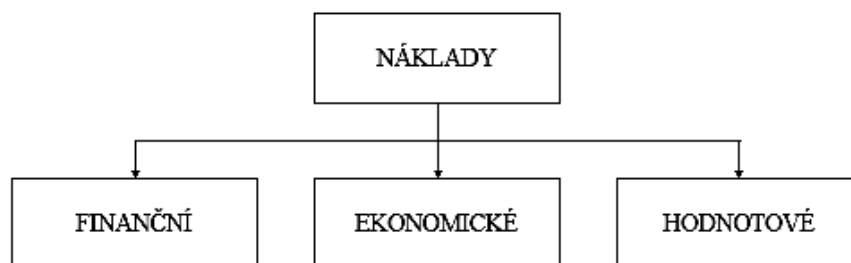
Odbytová cena se skládá ze skutečných přímých nákladů a režijních položek. Zisk se vypočte jako procento z přímých nákladů nebo vlastních nákladů výroby nebo z vlastních nákladů výkonu, ale to si ÚJ určí ve své vnitropodnikové směrnici. [10]

### 3. Charakteristika nákladů a kalkulací

Náklady ve VPÚ se porovnávají se skutečností s finančním účetnictvím. Náklady jsou chápány jako jakékoliv peněžní snížení vlastního kapitálu za sledované období nebo také jako snížení ekonomického prospěchu, které nastalo v účetním období. Může jít o snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Náklady ve finančním účetnictví znázorňují skutečně vynaložené a peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Prvním důležitým hlediskem nákladů je, zda spotřebované zdroje vyčerpaly svou užitečnost, poté jsou zaplacený z výnosů z prodeje a mají tak vliv na dosažený výsledek hospodaření. Dalším hlediskem nákladů je, zda vynaložené náklady navyšují hodnotu aktiv, pak jde o plynoucí prospěch do budoucna. [9]

Náklady zobrazené v účetnictví jsou rozděleny do tří kategorií viz schéma 3.1.

**Schéma 3.1 - Rozdělení nákladů**



Zdroj: [7] - vlastní zpracování

#### **Finanční pojetí nákladů**

Finanční náklady uplatňujeme především ve finančním účetnictví. Náklady jsou vnímány jako peněžní forma prostředků, které jsou vynaložené jako peníze použité na výkony a představují náhradu alespoň v investované výši. Jedná se o základní koncepci měření zisku na bázi zachování finančního kapitálu. Spotřebované ekonomické zdroje jsou uhrazeny především v peněžité podobě, proto jsou náklady spojovány se spotřebou nebo využití jiných zdrojů uplatněné v předchozích letech (odpisy). Finanční náklady jsou oceněny ve skutečných (historických) cenách taktéž pořizovacích cenách. [7]

#### **Hodnotové pojetí nákladů**

Hodnotové pojetí nákladů nalezneme v nákladovém účetnictví, jehož hlavním cílem je poskytovat informace pro řízení a kontrolu probíhajících procesů v podniku. Jde o hodnotové pojetí hospodářských aktivit. Náklady v tomto pojetí se provádí v reálném čase při tvorbě dané aktivity

a představují reálné zpracované ekonomické zdroje v peněžité podobě. Náklady se řeší v době jeho využití ne v době pořízení. Náklady jsou tedy oceněny v reprodukčních cenách, jde o zachování podnikové podstaty.

Předmětem tohoto pojetí nejsou pouze náklady peněžně zajištěné zdroje, ale mohou zde být i položky, které nepředstavují výdej peněz, ale ovlivňují ekonomickou situaci daného procesu. Může jít například o kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné, kalkulační rizika a další. [7]

### **Ekonomické pojetí nákladů**

Ekonomické pojetí nákladů slouží především pro informace k dalšímu výběru optimálních budoucích variant. Soustředí se nejen na probíhající procesy, ale také na rozhodování. Náklady související s ekonomickým chápáním nákladů jako maxima hodnoty, které lze vyprodukovat pomocí zvolené varianty.

Kategorií pro tyto náklady jsou tzv. oportunitní náklady, ty jsou chápány jako maximální ušlý výnos, který byl obětován při zvolené variantě a využití příslušných ekonomických zdrojů. Oportunitní náklady tedy nevyjadřují skutečné spotřebované ekonomické zdroje, ale náklady, které jsme obětovali zvolené variantě. Jde například o budovu, která je vložena do podnikání, ale není pronajímána. Tudíž vzniká oportunitní náklad na úkor zvolené možnosti. [7]

### **3.1 Náklady a výnosy**

Na základě členění nákladů a výnosů se odvíjí výsledek hospodaření a toto členění je základem pro účinnou kontrolu a řízení. Jde o předpoklad k plánování nákladů i výnosů při tvorbě kalkulací nákladových nebo cenových, při výběru variant investičního rozhodování nebo pro obecnou klasifikaci nákladů a výnosů pro běžné účetní období. [9]

V individuálních variantách rozhodování hodnotíme náklady a výnosy, které se projeví v peněžních tocích. Při každé změně varianty může každá změna vyvolat jiné důsledky, a to nejen ve změněné části, ale v rozsahu celého útvaru nebo podniku. Dochází k ovlivnění peněžních toků v podniku, proto je třeba počítat při rozhodování i s těmito podstatnými vlivy a důsledky. [1]

Náklady jsou vyjádřeny v peněžní formě a snižují ÚJ zisk za sledované účetní období a tím i vlastní kapitál. Náklady vznikají prováděním operací v podnikatelské činnosti a zachycují se v účetnictví v 5. účtové třídě. Nejčastějšími nákladovými položkami jsou: spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady, náklady na služby, odpisy, daně, jiné provozní náklady (pokuty), finanční náklady (kurzové ztráty, úroky) a další. Náklady se účtují na vrub účtu

souvztažně ve prospěch aktiv nebo pasiv, může nastat při zvýšení závazků nebo snížení majetku. Z finančního pohledu jde o snížení vlastního kapitálu.

Výnosy jsou peněžním vyjádřením prodaných výkonů podniku a jsou zachyceny v účetnictví v 6. účtové třídě. Výstupy podniku jsou vyjádřeny právě výnosy. ÚJ zvyšují zisk a tím i vlastní kapitál, jde o vlastní krytí majetku. Nejčastějšími výnosovými položkami jsou: tržby za výrobky, tržby za služby, tržby za zboží, tržby z prodeje majetku, finanční výnosy (kurzové zisky, úroky) a další. Výnosy se účtují ve prospěch účtu souvztažně na vrub aktiv, zvýšení majetku. Z finančního pohledu jde o zvýšení vlastního kapitálu. [6]

Jak už bylo zmíněno, předpokladem pro úspěšné řízení nákladů je důležité jejich podrobné rozčlenění do shodných skupin. Existuje celá řada způsobu, jak náklady rozčlenit. Členění jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, vztahem k rozhodnutí a řešení otázek. Z pohledu vztahu k rozhodovacím úlohám managementu se náklady mohou členit do dvou skupin:

- členění nákladů, které mají význam pro řízení,
- členění nákladů, které slouží k rozhodování o budoucích variantách podnikání. [9]

### **3.1.1 Druhové členění nákladů**

Náklady, které vstupují do podniku z vnějšího okolí se projevují v prvotní podobě jednotlivých druhů. Za nákladové druhy se chápou především spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích služeb a prací, mzdové náklady, osobní náklady, odpisy dlouhodobých aktiv, finanční náklady a mimořádné náklady. Pro nákladové druhy jsou typické tři základní vlastnosti:

- použité druhy nákladů jsou z pohledu jejich zobrazení prvotní a předmětem jejich zobrazení se stávají v okamžiku vstupu do podniku na hranici s vazbou s okolím;
- náklady jsou externí a vznikají spotřebou výrobků, služeb a prací jiných subjektů;
- z podrobnějšího rozčlenění jejich možností jsou jednoduché a z hlediska podnikového řízení nelze tyto náklady pokládat za jednodušší složky z nichž jsou složeny. [7]

Účtování druhových nákladů má účetní jednotka obsažené v účtové osnově. Směrná účtová osnova se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení podle zákona o účetnictví. Pro účtovou třídu 5 obsahuje náklady, kde je seznam účtových skupin, které tvoří základní nákladové druhy. Doporučením vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou vytvořeny doporučené účtové osnovy pro podnikatele a nevýdělečné organizace, které poukazují na vytvoření pro jednotlivé účtové skupiny tzv. syntetické účty.

Základní druhové náklady členíme podle účtových skupin na:

- **účtovou skupinu 50** - Spotřebované nákupy,
- **účtovou skupinu 51** - Služby,
- **účtovou skupinu 52** - Osobní náklady,
- **účtovou skupinu 53** - Daně a poplatky,
- **účtovou skupinu 54** - Jiné provozní náklady,
- **účtovou skupinu 55** - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,
- **účtovou skupinu 56** - Finanční náklady,
- **účtovou skupinu 57** - Rezervy opravné položky ve finanční oblasti,
- **účtovou skupinu 58** - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace,
- **účtovou skupinu 59** - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.

Pro konkrétnější členění nákladových druhů je v ÚJ používán účtový rozvrh, ve kterém může jednotka dále specifikovat jednotlivé nákladové druhy pomocí analytických účtů. Vytvoření analytických účtů je založen na potřebách odpovědných pracovníků za vedení účetnictví a ostatních pracovnících, kteří využívají údaje o nákladech. Zejména při plánování nákladů, tvoření kalkulací, kontrole či řízení nákladů. Jednotlivé účtové skupiny se dělí například podle hospodářských středisek, podle měny, podle odpovědnosti atd. Syntetické členění účtů je výhodné pro podniky, jelikož podávají detailnější informace. [9, 11]

### **3.1.2 Účelové členění nákladů**

Vynaložené náklady jsou v účelovém členění sledovány podle příčiny jejich vzniku. Pečlivě je sledováno místo vzniku nákladů, popřípadě odpovědnost za náklady, které vznikly uvnitř účetní jednotky. Účelové členění nákladů je využíváno ke kontrole hospodárnosti vztahující se k výkonům, procesům, činnostem, aktivitám, ale i k zákazníkům.

Členění podle:

- vztahu k procesu, činnostem a aktivitám - patří zde náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení,
- způsobu kontroly hospodárnosti - jednicové náklady, režijní náklady,
- vztahu k výkonům neboli kalkulační členění - dělí se dále na přímé a nepřímé náklady,
- jednotlivých míst vzniku,
- odpovědnosti a rozhodovací pravomoci. [9]

**Technologické náklady** vznikají vynaložením prostředků a práce při procesech na zhotovení výkonů. Tyto náklady jsou předmětem pro kontrolu a řízení nákladů podle určitých výkonů a řízení je označováno za výkonově orientované. V průběhu celého podnikatelského procesu vznikají náklady na obsluhu a řízení. Jsou to náklady například na zásobování, opravy, na ochranu a bezpečnost při práci. Vzniklé náklady souvisejí se zajištěním jednotlivých činností v průběhu podnikatelského procesu v jednotlivých útvarech ÚJ.

**Náklady dle způsobu kontroly hospodárnosti** je založeno na principu:

- stanovení nákladového úkolu,
- stanovení skutečných nákladů,
- komparace nákladového úkolu a skutečných nákladů, zjištění a vyhodnocení případné odchylky.

**Jednicové náklady** jsou způsobeny částí technologických nákladů, které jsou vytvořené u každé definované jednotky výkonu, s kterou souvisejí. Náklady jsou vykazovány podle jednotlivých výkonů a nákladových druhů. V oblasti jednicových nákladů se stanovuje nákladový úkol prostřednictvím norem spotřeby zdrojů a ocenění cenou zdroje. Norma platí za určitých technologických, technických a organizačních podmínek a kvality vstupů, jinak také technologickohospodářská norma (dále jen „THN“). Výpočet jednicových nákladů je zobrazen ve vzorci 3.1, kde  $jn$  jsou jednicové náklady druhu výkonu,  $THN$  je norma a  $c$  je cena zdroje.

$$jn = THN \cdot c \quad (3.1)$$

**Režijní náklady** jsou způsobeny také částí technologických nákladů, která však souvisejí se zajištěním vlastního technologického procesu a se všemi náklady na zajištění, obsluhu a řízení. Režijní náklady mohou být například náklady na pomocný materiál, náklady na opravu a údržbu, mzdy pomocných pracovníků. Režijní náklady se rozdělují do skupin dle funkce, kterou vykonávají při zajištění, obsluze a řízení. Mezi nákladové položky týkající se režie jsou:

- **výrobní režie** - jsou to náklady na zajištění, obsluhu a řízení, také náklady týkající se útvarů hlavní činnosti,
- **zásobovací režie** - patří zde náklady související s pořízením, skladováním a výdejem materiálu,
- **správní režie** - jsou to náklady související se správou, organizací a řízením celého podniku nebo jen jeho částí,
- **odbytová režie** - náklady spojené se skladováním výrobků, prodejem, expedicí a balením.

V oblasti režijních nákladů se stanovuje nákladový úkol prostřednictvím rozpočtu režijních nákladů, a to pro podnik jako celek za sledované období. [9]

### 3.1.3 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik

Náklady se přiřazují k dílčím vnitropodnikovým útvarům, kde probíhá činnost a pracovníci odpovídají za vynaložené a zhodnocené náklady. Pro členění nákladů je důležitý vztah k útvarům, proto se dělí dle místa vzniku nákladů. V ekonomické struktuře se útvarům říká odpovědnostní střediska.

Členění nákladů podle jejich místa vzniku a odpovědnosti je jejím prvotním informačním základem a způsobem, jak navázat na kooperační vazby mezi středisky. Kritéria pro spojení jsou:

- vymezit činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek, aby bylo možné zajistit hodnoty nákladů,
- identifikovat dílčí výkony, které se předávají jiným vnitropodnikovým útvarům,
- ocenit výkony vnitropodnikovými cenami.

Externí náklady jsou prvotními náklady a interní náklady jsou druhotné. Spojením mezi jednotlivými středisky je uskutečněno pomocí vazeb což představují přejímané výkony. Odebírajícímu středisku jsou přisuzovány interní náklady. Výše nákladů je určena množstvím výkonů a oceněním pomocí vnitropodnikových cen. Charakteristické pro tyto náklady je, že se jedná o náklady:

- **druhotné**, které se projevují na vstupu podruhé, protože poprvé se náklady projeví již ve středisku, kde byl daný výkon proveden,
- **složené**, jelikož lze podle podnikové úrovně řízení dále analyzovat náklady podle jednotlivých složek (druhů), které byly spotřebovány při jednotlivých výkonech. [4,7]

### 3.1.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění je typem účelového členění nákladů. Členění **nákladů ve vztahu k výkonům** je pojímáno jako kalkulační členění, protože se využívají při tvorbě kalkulací. Dle kalkulačního členění jsou probírány otázky typu:

- daný výrobek koupit nebo vyrobit, práce nebo služba;
- upřednostnit nebo zastavit výrobu určitého výkonu;
- jaké jsou nebo budou náklady na výkon;
- jaká bude hranice ceny výkonu.

Kalkulační členění zahrnují náklady přímé a nepřímé. **Přímé náklady** souvisejí s určitým druhem výkonu, kde je známá výše na určitý výkon zjistitelná. **Nepřímé náklady** jsou charakteristické tím, že je nelze zjistit na určitý výkon. Jsou zjišťovány pomocí kalkulačních technik. Kalkulační členění nákladů uvádí posuzování nákladů na dílčí nebo finální výkon. [9]

**Jednicové a přímé náklady** jsou mezi sebou úzce spojené a jsou velmi důležité při sestavování kalkulací nebo rozpočtů a pro hodnocení hospodárnosti podniku. Do skupiny přímých nákladů spadají téměř veškeré jednicové náklady, jelikož jsou způsobeny nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Není tomu tak vždy, že jednicový náklad je zároveň přímým nákladem. Mimo jednicové náklady se přiřazují také náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s prováděním daného výkonu a jejichž podíl na jednici lze spočítat prostým dělením. Typickým příkladem jsou náklady na výzkum a vývoj, odpis licence, prodej výrobků, reklama na výrobek.

**Režijní a nepřímé náklady** nastávají v průběhu výrobního procesu, když jsou jim společné druhy výkonů. Mohou to být například odpisy strojů, na kterých se vyrábí různé druhy výrobků, protože nelze jednoznačně určit podíl opotřebení těchto strojů a tím i odpisů na každý druh výrobku. Režijní náklad může být zároveň i přímým nákladem, a to nastává v podniku s homogenní výrobou a jedním druhem výrobku, například elektrická energie. Tato situace může vzniknout i ve výrobě, kde vzniká více druhů výrobků, například u vynaložených nákladech na chemické zkoušky. Protože technologický předpis přesně určuje, kolik má být provedeno zkoušek na jednotlivý výrobek. [9]

### 3.1.5 Členění nákladů podle míst vzniku

Pro hodnocení hospodárnosti je zapotřebí členit náklady podle místa jejich vzniku. Zkoumá se vztah nákladů a místo, kde se provádí určitá činnost. Pro náklady podle místa vzniku platí, že:

- jsou hlavní podmínkou pro ekonomické řízení vnitropodnikových útvarů,
- a zároveň jsou základem pro řízení optimálního průběhu podnikatelského procesu v podniku jako celku.

Vnitropodnikový útvar je označován v podniku jako středisko, které vzniká v důsledku organizace, účelovým spojením lidí, činností a prostředků. Střediska jsou tvořena, aby management podniku mohl dosahovat svých cílů. Středisko patří do:

- organizační struktury podniku, kde jsou vymezené funkce, pravomoc a odpovědnost jednotlivých středisek, jedná se o hierarchii vnitropodnikových vztahů,
- ekonomické struktury podniku, kde jsou zobrazeny vztahy mezi středisky a odpovědnost za plnění úkolů vyjádřené v naturální podobě, slouží jako motivace pro jednotlivá střediska.



Členění nákladů podle vzniku ve střediscích rozlišujeme na náklady prvotní a druhotné. [1, 9]

### **Prvotní náklady**

Vznik nákladů ve střediscích rozlišují podstatu odkud přicházejí výrobky, práce a služby, které jsou v podniku spotřebovávány. Ekonomické zdroje dodané do podniku dodavateli jsou chápány jako prvotní náklady a zároveň náklady externí. Zároveň posuzuje tyto náklady jako jednoduché, jelikož obsahují jeden homogenní druh vynaloženého ekonomického zdroje. Vynaložené náklady nejsou dále rozčleněny na dílčí složky nákladů, například spotřeba černého uhlí zůstává stále tím samým druhem nákladu. V účetnictví podniku se náklady zachycují na analytické nebo syntetické účty podle jednotlivých nákladových druhů.

### **Druhotné náklady**

Druhotné náklady vznikají, pokud jsou výkony předávány z jednoho střediska na jiné středisko a dále zpracovávány. Jsou to náklady, které byly vynaložené jakoby podruhé. V procesu výroby jsou nejprve náklady vynaložené v podobě prvotních nákladů, které se vynaložili na výrobu předávaného výkonu. Podruhé jsou náklady spojené se spotřebou předávaného výkonu v jiném středisku. Náklady, které vznikly spotřebou ve středisku jsou definované jako interní náklady, taktéž vnitropodnikové náklady. Jako příklad lze uvést elektrická energie spotřebovaná na výkon, kterou si vyrobila sama elektrárna. V účetnictví se spotřebované vnitropodnikové náklady oceňují vnitropodnikovou cenou. [7, 9]

### **3.1.6 Členění nákladů pro potřeby rozhodování**

Členění nákladů pro potřeby rozhodování je důležité především pro manažerské účetnictví, kde jsou důležité informace pro zhodnocování budoucích variant podnikání. Již ve dvacátých letech 20. století je začalo využívat členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů, a to u finálních nebo dílčích výkonů. Rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

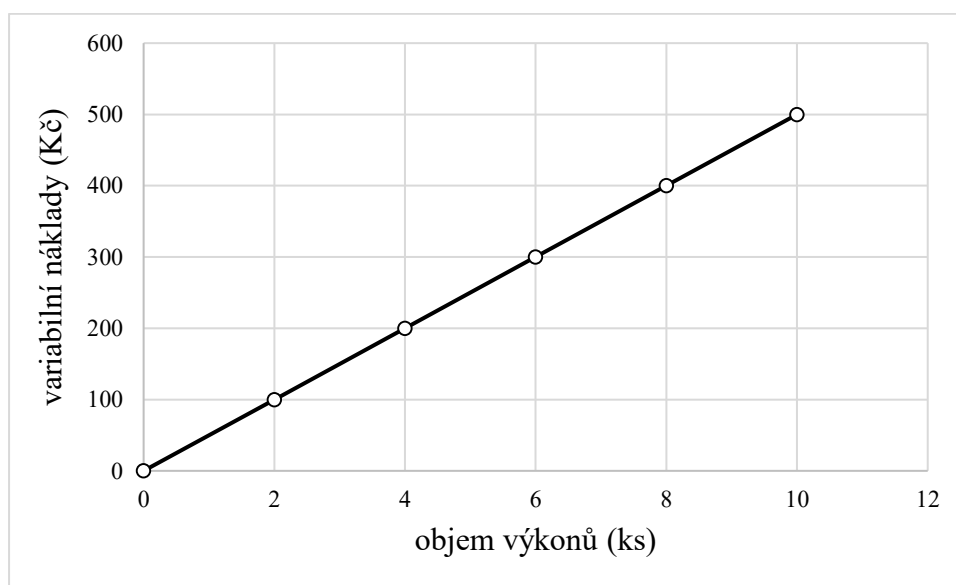
- variabilní náklady,
- fixní náklady.

### **Variabilní náklady**

Nejkvalifikovanější části variabilních nákladů tvoří proporcionální náklady. Předpokladem pro řízení těchto nákladů je, že jsou vyvolané jednotkou výkonu a náklady náležící na jednotku výkonu jsou konstantní. Celkový objem pak roste přímo úměrně k množství výkonů viz graf 3.1. Typickým příkladem proporcionálních nákladů jsou jednicové náklady, které jsou podřízeny stupněm využití kapacit. Při rozkladu nákladu na nejjednodušší složky se projevují závislosti

proporcionálních nákladů nebo fixních nákladů. Podnikatelský proces může být ovlivněn faktory, které mají za následek to, že náklady rostou rychleji než objem výkonů. Jde o tzv. nadproporcionální náklady, které však nejsou zase tak častým jevem. Když náklady v absolutní výši rostou pomaleji, než objem výkonů jde o tzv. podproporcionální náklady. Tyto náklady jsou častějším jevem, jelikož vznikají v prvních etapách životnosti výrobních zařízení. Sledují se náklady na opravu a údržbu ve vztahu k množství vyrobených výrobků. Pokud však s rostoucím objemem výroby náklady absolutně klesají nebo naopak s klesajícím objemem výroby absolutně rostou jedná se o regresivní náklady. [7]

**Graf 3.1 - Vývoj celkových variabilních nákladů**



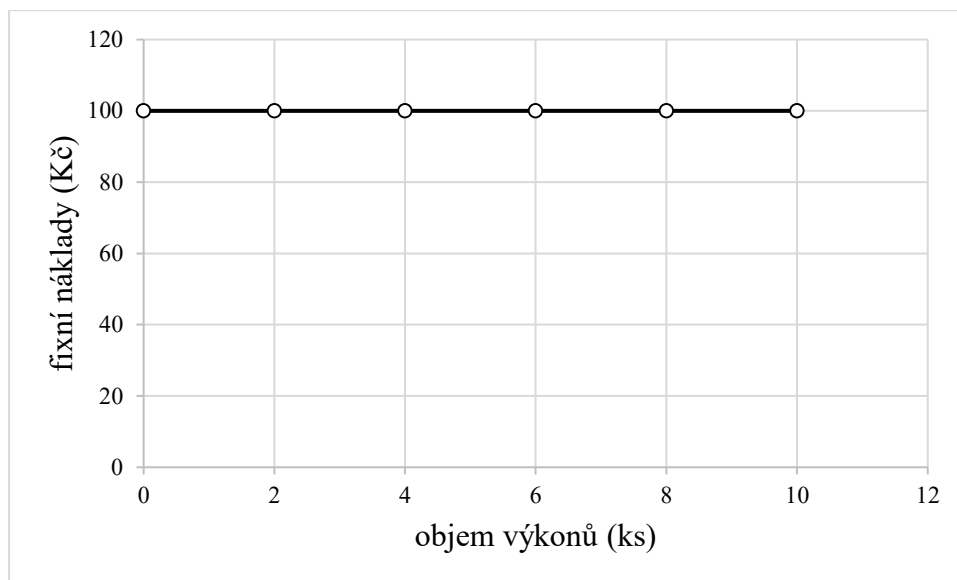
Zdroj: vlastní zpracování

### **Fixní náklady**

Fixní náklady se nemění prováděnými výkony nebo činnostmi podniku. Jinak se jím říká kapacitní náklady. Vyvolávají potřebu zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelských procesů. Rozlišujeme dvě skupiny fixních nákladů. První skupina je soustředěna na náklady, které vznikají již před zahájením podnikatelského procesu. Je to například pořízení budovy, technických zařízení, informační systém a jiné investice spojené s rozhodnutím. Jedná se o tzv. **utopené fixní náklady**, kde jejich výši nelze v průběhu procesu ovlivnit. Jednou z možností je opačné investiční rozhodnutí a tím je prodej například výrobního stroje. Typickým příkladem těchto nákladů jsou odpisy fixních aktiv. Druhá skupina vzniká kvůli zajištění kapacitních podmínek procesu, které však nejsou spjaté s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity. Jedná se o tzv.

**vyhnutelné fixní náklady**, které lze při patrném snížení kapacity omezit. Mohou to být například osobní náklady mistrů nebo náklady vynaložené na vytopení hal. Rozdílem mezi těmito skupinami je, že vyhnutelné náklady jsou časově pevněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu než náklady utopené. Charakteristickým znakem pro tyto náklady je, že výše náklad se v určitém časovém intervalu nemění je konstantní viz graf 3.2. [7]

**Graf 3.2 - Vývoj celkových fixních nákladů**



Zdroj: vlastní zpracování

### 3.1.7 Členění výnosů

Členění výnosů je stejně důležité jako členění nákladů. Z manažerského pohledu je členění důležité také pro hospodárnost. Výnosy jsou potřebné pro práci a tvorbu rozpočtu VH, pak pro zjištění skutečného VH, pro tvorbu cenové kalkulace, pro controlling a pro další činnosti. U controllingu jsou výnosy důležité při vypočítávání odchylek mezi očekávanými a skutečnými výnosy včetně jejich příčin. Ve finančním účetnictví se výnosy účtují jako přírůstek aktiv. Členění je obdobné jako u nákladů. Výnosy členíme podle předávání výkonu na externí a interní výnosy. [9]

#### Druhové členění výnosů

Výnosy můžeme dělit dle druhu, ale mnohdy se v ÚJ nerozlišují nebo jsou v účtovém rozvrhu analyticky rozděleny na výnosy z různých hledisek, kde je důležitý způsob užití výkonů ÚJ. Pokud se v ÚJ nacházejí výnosy různorodé povahy a nejsou zaznamenány v účetnictví ÚJ, pak je velice obtížné plnění controllingových činností, například předběžných a výsledných kalkulací

připadající na jednotlivé výkony. Druhové členění vychází z finančního účetnictví, kde se výnosy účtují do 6. účtové třídy. Dělí se na:

- provozní,
- finanční.

Provozní výnos vznikají z hlavní činnosti podniku. Patří zde především tržby z prodeje materiálu, výrobků, zboží a služeb. Do provozních výnosů se zahrnují přírůstky a úbytky nedokončené výroby, ale i prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Finanční výnosy vznikají z operací z finančními aktivy, například prodej cenných papírů nebo podílů, kurzové zisky, úroky a další. Provozní a finanční výnosy jsou důležitým podkladem pro sestavení výkazu zisku a ztráty, především pro zjištění VH. [5]

### **Kalkulační členění výnosů**

Kalkulační členění výnosů je rozdělení výkonů podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce, kde výnosy se vztahují k určité činnosti. Toto členění se využívá především ve VPÚ a sleduje se při tom místo, kde výnosy vznikly. Výnosy se tak určují dle místa vzniku.

Výnosy členíme na:

- **externí výnosy** - ověřují účelnost činnosti podniku, kde  $C_n$  je cena a  $Q_n$  je množství,

$$\text{prodej výkonu} = \sum C_n \cdot Q_n \quad (3.2)$$

- **interní výnosy** - ověřují účelnost činnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů, kde  $VC_v$  je vnitropodniková cena a  $QVN_v$  je vnitropodnikové množství.

$$VC_v \cdot QVN_v \neq \text{příjmy} \quad (3.3)$$

Externí výnosy jsou peněžním vyjádřením uskutečněných výkonů při aktuálních tržních cenách, ovlivňují VH a jsou pro ÚJ příjmem.

Interní nebo také vnitropodnikové výnosy vznikají mezi hospodářskými středisky při předávání jednotlivých výkonů, nejsou však peněžně vyjádřeny.

## **3.2 Teorie kalkulací**

Kalkulace je nedílnou součástí činnosti každé ÚJ, záleží na kvalitě vnitropodnikového ekonomického systému řízení. K nejzákladnějším patří tvorba kalkulací a tvorby cen. Jedná se především o informace vlastních nákladů na jednotku vytvořené podnikatelskou činností. Z kalkulací je možné zjistit přehled o rentabilitě vlastních výkonů a následně je použít při ovlivnění hospodářského výsledku. [9]

Kalkulací se rozumí v nejobecnějším pojetí jako zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo také jiné hodnotové veličiny naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, kterou může být například výrobek, práce, služba, činnost nebo operace spojená s výrobním procesem. Nejpoužívanější formou kalkulace je přidání nákladů externím výkonům, důležité jsou i přidané náklady interních výkonů, které si mezi sebou předávají útvary v ÚJ.

Kalkulace nákladů řeší dvě základní otázky. První z nich je, proč přiřazují řídicí pracovníci náklady a další hodnotové veličiny k daným výkonům. Jde o management, který vyžaduje informace pro manažerské účetnictví. Druhá základní otázka řeší metodické otázky týkající se kalkulace, tzn. co je předmětem kalkulace, jaký obsah a strukturu budou mít nákladové položky vztaženy ke kalkulační jednotci. Kalkulace předkládaná managementu musí být srozumitelná, přehledná a stručná. [5]

### **3.2.1 Předmět kalkulace**

Obecně mohou být předmětem kalkulace všechny druhy jednotlivých výkonů, které podnik vyrábí nebo realizuje. V praxi záleží na rozsahu prováděných výkonů, obtížnosti podnikatelského procesu a využití kalkulací v řízení. Pro podniky s širokým sortimentem obdobných výrobků prováděné stejnou technologií se kalkulují pouze náklady, které jsou nejdůležitějšího druhu výkonů, popřípadě jejich skupin. Rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů má za následek narůstající informační a komunikační technologie.

Předmět kalkulace může být vymezen jak kalkulační jednoticí, tak kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednotice je konkrétní výkon určený druhem a měrnou jednotkou, na který se zjišťují a určují náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulační množství obsahuje určitý počet kalkulačních jednotic, pro které se zjišťují a určují celkové náklady. Jeho stanovení se určuje dle průměrného podílu fixních nákladů připadající na kalkulační jednotici. Náklady nemusejí bezprostředně souviset s kalkulační jednoticí ani s konkrétním objemem daného druhu prováděného výkonu, ale pro řešení některých rozhodovacích procesů je však důležité tyto náklady na kalkulační jednotici přiřadit. [7]

Předmět kalkulace může být chápán pro jeden nebo pro více druhů výkonů, pro které se sestavují kalkulace nákladů. Výkony přitom mohou být:

- jediného druhu, může jít například o energii, stlačený vzduch, plyn atd., jedná se o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu,
- více druhů vznikající stejným technologickým procesem nebo postupem, avšak lišící se tvarem, velikostí, hmotností, časovou náročností zpracování, jedná se o homogenní výrobu,

- více druhů, které se však od sebe liší použitým materiálem, jakostí, jiným technologickým procesem nebo postupem, v tomto případě jde o heterogenní výrobu. [9]

Členění nákladů na přímé a nepřímé náklady je pevně spojeno s přiřazováním nákladů předmětu kalkulace. ÚJ by měla reagovat na měnící se podmínky tržního prostředí, avšak členění na přímé a nepřímé náklady v současné době ustupuje a soustředí se na členění:

- podle způsobu stanovení úkolu, odlišuje náklady jednicové a režijní,
- podle závislosti na změnách objemu výkonů, odlišuje náklady fixní a variabilní,
- podle výše, které je ovlivněno rozhodnutím o předmětu kalkulace, jsou to především náklady utopené a vyhnutelné. [7]

### 3.2.2 Členění kalkulací

Kalkulace nákladů se člení dle různých hledisek, které se pojí s jejich využitím, technikou pro výpočet nebo podle charakteru výrobního procesu.

#### Členění kalkulací dle času sestavení a funkce při řízení

Z hlediska času sestavení a funkcí při řízení se rozlišují:

- předběžná kalkulace,
- výsledná kalkulace,
- specifické kalkulace.

#### Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace je charakterizovaná předem stanovenými náklady kalkulačních jednic. Do skupiny předběžných kalkulací patří:

- operativní kalkulace,
- plánovaná kalkulace,
- propočtová kalkulace. [9]

**Operativní kalkulace** představuje úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednici v konkrétních podmínkách pro vytvoření výkonu. sestavuje se na základě operativních norem spotřeby zdrojů pro dílčí činnosti při vytvoření jednotlivých jednotek výkonu. Operativní kalkulace se sestavují a jsou platné v okamžiku změny procesu výroby. V procesu výroby nastává například při změně ceny pořizovaného materiálu, při změně dodavatele materiálu atd. Kalkulace se používá při stanovení úkolů připadající jednotlivým útvarům a je důležitá také pro kontrolu plnění úkolů. [1, 9]

**Plánovaná kalkulace** se používá při plánování výkonů, které mají dlouhodobější charakter. Mohou mít podobu dílčích informací vztažené například ke kratšímu časovému období a komplexní informace o celém období pro něž byla kalkulace vytvořena. Kalkulace je základem pro plánování ekonomických informací, jedná se především o plány nákladů, výnosů, zisku. Jsou sledovány především přímé a nepřímé náklady vzhledem ke změnám, které byly plánované. Plánovaná kalkulace má využití pro řízení hospodárnosti jednicových nákladů, jelikož vymezují náklady, které by se měli vynaložit na výrobu nového výrobku ve výrobních střediscích.

**Propočtová kalkulace** má předpoklady pro vytvoření předběžné efektivnosti nově zaváděného výkonu, návrh ceny nebo případné investice. Výpočet kalkulace se provádí pomocí dostupných informací o podobném výkonu, kde je tento výpočet upraven o odhad náročnosti na spotřebu materiálu a práci na novém výkonu. [1]

### **Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace se vyjadřují podle průměrných skutečných nákladů vztažených na kalkulační jednici po jejím dohotovení za konkrétní období. Z účetnictví nebo záznamů o výrobě se stanovují skutečné náklady. Výsledná kalkulace může být intervalová nebo okamžiková.

**Intervalová výsledná kalkulace** zachycuje náklady za určité období například měsíc, čtvrtletí, pololetí nebo rok. Pro sestavení kalkulace se vychází z informací, které jsou obsaženy v evidenci o výrobě. V praxi je využívána pro hodnocení skutečné hospodárnosti vynaložených nákladů za kalendářní období porovnáním s intervalovou plánovanou kalkulací nebo operativní kalkulací (u zakázkové výroby). Za případné odchylky jsou za to odpovědni pracovníci hlavních útvarů.

U **okamžikové výsledné kalkulace** jsou zachyceny náklady na výrobek za kratší dobu zpravidla menší než jeden měsíc. Určuje se například za směnu, den či dekádu. Slouží k zjištění jednicových nákladů, popřípadě variabilních nákladů na výrobek. Pro sestavení kalkulace se vychází z informací, které jsou obsaženy v operativní evidenci o výrobě a ze skutečných cen vstupů platné k datu pořízení. Kalkulace slouží k operativnímu hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů rovněž k řízení variabilních nákladů.

Pro objektivní řízení hospodárnosti je důležité sestavovat předběžné a výsledné kalkulace. Porovnáním obou kalkulací lze zjistit odchylky předem stanovených nákladů, důvody a příčiny jejich vzniku. Pro porovnání obou typů kalkulací je zapotřebí, aby byly použity:

- stejné kalkulační jednice,
- stejný kalkulační vzorec,

- stejná kalkulační technika pro výpočet.

Pokud v podnicích není sestavována výsledná kalkulace nelze zjistit při zakázkové výrobě hospodárnost vynaložených nákladů na zakázku ani ziskovost dané zakázky. [9]

### **Specifické kalkulace**

Specifické kalkulace jsou využívány pro specifické účely v ekonomickém řízení. Do této skupiny kalkulací řadíme kalkulace: cenové, výchozí a základní.

**Cenová kalkulace** obsahuje kalkulaci prodejní ceny výkonu, ve kterém se nachází i kalkulovaný zisk. Oproti kalkulaci nákladů se cenová kalkulace soustředí na zpětnou návratnost nákladů a zisku, uskutečněné ve formě výnosů. U tvorby cenové kalkulace se rozlišuje, zda se jedná o externí výkony, jejíž ceny budou nebo nebudou předmětem cenové regulace. Kalkulace ceny vychází z ekonomického

Cenová regulace při kalkulaci ceny je podložena zákonem o cenách č. 526/1990 Sb., který obsahuje věcně usměrňované ceny. Pro sestavení cenové kalkulace jsou vyhlášovány zásady, které jsou k nalezení v prováděcí vyhlášce MFČR č. 450/2009 Sb., kterou se provádí zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů. Kontrolu nad dodržováním pravidel cenové regulace provádí cenové orgány. Ekonomické oprávněné ceny jsou náklady na pořízení odpovídajícímu množství přímého materiálu, mzdové a ostatní osobní náklady. Ekonomicky neoprávněné náklady by neměly být zahrnuty do cenové regulace, což jsou například poskytnuté dary, reklamní a propagační materiál, manka a škody nebo pokuty a penále. V příloze prováděcí vyhlášky se nachází struktura cenové kalkulace. [7, 9,18]

**Výchozí kalkulace** je definovaná jako technicko-kalkulační nástroj, který slouží k odvození určité kalkulace, zvláště plánové kalkulaci.

**Základní kalkulace** vykonává funkci pevného měřítka pro hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů po dobu alespoň jednoho účetního období nebo po dobu výroby konkrétní dávky. Týká se to především předběžné operativní kalkulace. Kalkulace je určena pro dokončenou a nedokončenou výrobu. [9]

### **Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti**

Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti je založené zejména na vynaložených nákladech na jednotlivé výkony. Pro hodnocení hospodárnosti jsou sledovány zejména jednicové a režijní přímé náklady, jelikož u těchto nákladů lze stanovit normy spotřeby dle kalkulačních



jednic. Náklady tvoří vstupní data pro vytvoření kalkulací za určité období. V tomto členění rozlišujeme tři typy kalkulací:

- kalkulaci skutečných cen,
- standartní kalkulaci,
- normovou kalkulaci.

**Kalkulace skutečných cen** se vyznačuje tím, že náklady jsou oceněny skutečnými cenami spolu s výkyvy, rabaty, kurzovými vlivy. Tyto skutečnosti musejí být platné v okamžiku sestavování kalkulací. Jelikož se jedná o aktuální výslednou kalkulaci jsou použity skutečné ceny vstupů a skutečná spotřeba jednicových materiálů a surovin, energií na kalkulační jednici. Aby kalkulace byla co nejpřesnější musí existovat věcné záznamy v operativní evidenci a počátečních dokladech. Kalkulace pak slouží pro srovnání s kalkulací standartní nebo normovou z důvodů hodnocení hospodárnosti.

**Standartní kalkulace** je založena na základě standardů, které představují předem stanovené veličiny (ceny, náklady, zisk) nebo naturálně vyjádřenou spotřebu vstupů (materiál, energie, výrobní čas). Kalkulace slouží k porovnání se skutečnými náklady a výslednou kalkulací. Je součástí metody standardních nákladů a slouží ke zvýšení efektivnosti ekonomického řízení. Standardy mohou být určené pro základní, běžnou a ideální úroveň.

**Normová kalkulace** je chápána jako předběžná kalkulace založena na základě norem spotřeby zdrojů a je využívána pro operativní hodnocení hospodárnosti výrobního procesu. Normová metoda je příkladem rozdílové metody, ve které se porovnávají skutečné a předem stanovené náklady. [9]

### **Členění kalkulací podle charakteru výrobního procesu**

Do členění kalkulací podle charakteru výrobního procesu lze zařadit kalkulace v zakázkové činnosti a kalkulace ve sdružené výrobě. Jde o kalkulaci ve specifických podmínkách výrobního procesu.

#### **Zakázková kalkulace**

Zakázková výroba je charakteristická pro podniky, které vyrábí jednotlivé výrobky nebo řady výrobků, dále mohou poskytovat služby, a to na základě objednávek od zákazníků. Může mít podobu hmotných výrobků jako jsou šité oděvy, výroba nábytku nebo nehmotné výstupy jako je tvorba softwarů nebo poskytování služeb například mytí automobilů. Předmětem kalkulace je finální výkon zhotovený na základě zakázky jako celku. Zakázka může být o jednom nebo více

druzích výkonů. Prvotním vstupem zakázky je výrobní příkaz, jinak řečeno zakázkový list. Jedná se o operativní evidenci dané zakázky, jenž obsahuje náležitosti druhu, množství výkonu, dodací lhůtu, zkoušky apod. Zakázkový list je identifikován číslem zakázky podle vnitropodnikových směrnic dané ÚJ. Většinou zakázkový list osahuje předběžnou kalkulaci výkonu, cenovou nabídku a konečná cena zakázky pro zákazníka. V zakázkové kalkulaci jsou náklady přímé, které jsou zjištěitelné a stanovují se pomocí THN dle sestavené předběžné kalkulace a ceny spotřebovaného nákladu. Může se stanovit i na základě skutečných spotřebovaných nákladů, které jsou obsaženy v zakázkovém listu. U přímých nákladů se jedná především o jednicové náklady, ale mohou to být i režijní náklady. Nepřímé náklady jsou v účetnictví zaznamenané dle místa vzniku v daném středisku. Na zakázku jsou pak náklady přiřazeny dle vhodné rozvrhové základny. Mezi nepřímé náklady patří výrobní, správní a odbytová režie. Při zakázkové kalkulaci musí být dodržovány určité principy jako jsou:

- principy nákladové čistoty,
- principy nákladové úplnosti. [9]

### **Kalkulace sdružených výkonů**

Sdružená výroba se vyznačuje tím, že zpracovává výchozí suroviny nebo materiál a z něj pak vzniká mnoho jiných druhů výrobků, u kterých nelze ovlivnit jejich vzájemný poměr. Do této výroby patří především chemická výroba, jde o výrobu například koksu, uhlí, ropy. U takové výroby vznikají hlavní výrobky, vedlejší výrobky a odpad (použitelný, nepoužitelný). Předmětem kalkulace jsou hlavní výrobky, který je předmětem výdělečné činnosti. Pro kalkulaci sdružených výrobků jsou všechny náklady nepřímé, nejdou zjistit na jednotlivé výrobky.

Pro sestavení kalkulace se využívají tyto postupy:

- odečítací způsob,
- rozčítací způsob,
- kombinací způsobů. [9]

Odečítací způsob se využívá v kalkulaci pro jeden hlavní výrobek a jeden a více vedlejších výrobků. Kalkulované náklady se vypočítají jako rozdíl celkových sdružených nákladů a náklady na vedlejší výrobky. Vzniklý rozdíl představuje náklady vynaložené na hlavní výrobu. Pro výpočet nákladů na vedlejší výrobky se použije známé množství a prodejní cena, která se snižuje o předpokládaný zisk. Výši úplných vlastních nákladů musíme upravit přičtením podílu správní a odbytové režie související s hlavním výrobkem. Podíl se určí podle vhodné rozvrhové základny.

Pak se celkové náklady vydělí objemem výroby hlavního výrobku, tím získáme přepočtení nákladů na kalkulační jednici.

Rozčítací způsob se využívá, pokud jsou ve sdružené výrobě dva a více hlavních výrobků. U těchto výrobků nelze jednoznačně určit jejich poměr nákladů, proto se využívá rozčítací klíč, který je považován za obdobu poměrového čísla. Rozčítacím klíčem může být například prodejní cena hlavních výrobků, výtěžnost hlavních výrobků a další. Postup pro zjištění sdružených nákladů je totožný jako v kalkulaci dělením poměrovými čísly.

Kombinace odečítacího a rozčítacího způsobu je požívaná ve sdružené výrobě s více hlavními a vedlejšími výrobky. Prvně se použije odečítací způsob, aby vyloučil vedlejší výrobky a poté se použije rozčítací způsob, který sdružené náklady aplikuje na jednotlivé hlavní výrobky s použitím rozčítacích klíčů. [9]

### **3.2.3 Metody kalkulací**

Metody kalkulací znázorňují různé kalkulační techniky. Kalkulační technika slouží k vyčíslení výše a strukturu vlastních nákladů na příslušnou kalkulační jednici. Jde o způsob vyčíslení nepřímých nákladů na výkon. Důležitý je vhodný výběr kalkulační techniky, která je závislá na charakteru výrobního procesu a na výkonech. Metody kalkulací lze rozdělit do dvou základních skupin, kterými jsou dle procesu tvorby výkonu stejnorodé a různorodé.

Do skupiny stejnorodých výkonů patří:

- kalkulace dělením prostá.

Do skupiny různorodých výkonů patří:

- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- přírážkové kalkulace,
- kalkulace pomocí hodinových nákladových sazeb,
- kalkulace Activity Based Costing (dále jen „ABC“). [9]

#### **Kalkulace dělením prostá**

Kalkulace dělením je nejjednodušší metodou, která se požívá v podnicích s homogenní hromadnou výrobou. Jsou to například podniky, které se specializují na výrobu elektrické energie, těžbu uhlí, poskytování služeb a další. Kalkulační jednice jsou typické stejnou náročností na vynaložené náklady. Z kalkulačního hlediska jsou všechny náklady považované za přímé náklady, protože kalkulační jednice je jeden druh výrobku. Pro sestavení předběžné kalkulace se stanovují jednicové a režijní náklady. Při zjišťování výsledné kalkulace se použije vzorec viz 3.3. Skutečné

jednicové a režijní náklady za sledované období se vydělí skutečným kalkulovaným množstvím nebo skutečným objemem výroby. Jelikož se jedná o přímé náklady jsou zjistitelné na kalkulační jednici.

$$\text{náklady na kalkulační jednici} = \frac{\text{skutečné celkové náklady}}{\text{skutečný objem výroby}} \quad (3.4)$$

Zdrojem informací pro sestavení kalkulace je účetnictví. Skutečný objem výroby lze zjistit z operativní evidence o výrobě. [3, 9]

### **Kalkulace dělením poměrovými čísly**

Metoda dělením poměrovými čísly je požívaná v podnicích s homogenní výrobou s více druhy výkonů. Výkony jsou však vyráběny stejným technologickým procesem, ale jsou specifické určitými vlastnostmi a parametry. Mohou se od sebe lišit například hmotností, velikostí, použitým materiálem, dobou zpracování a další. Ve výrobě s více druhy výrobků jsou z kalkulačního hlediska přímé náklady, které jsou zjistitelné na kalkulační jednici a náklady nepřímé, které nelze zjistit na kalkulační jednici. Pro sestavení předběžné kalkulace se používají normy spotřeby, které jsou operativní nebo plánové podle druhu zpracovávané předběžné kalkulace. Při sestavování výsledné kalkulace se zjišťuje skutečná spotřeba jednotlivých nákladových druhů přímých nákladů podle jednotlivých kalkulačních jednic, zjistitelné z operativní evidence o výrobě a jiných dokladů. Při sestavování kalkulace nastávají potíže při zjišťování nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Proto při přiřazování nákladů na kalkulační jednici se musí odlišit jednotlivé parametry výrobků, a to pomocí poměrových čísel. Existují různé způsoby odvození poměrových čísel. Poměrové číslo je poměr nepřímých nákladů mezi jednotlivými výrobky. [9]

### **Přirážkové kalkulace**

Přirážková kalkulace je typická pro podniky s různorodými výkony. Podniky obsahují různé výkony, ale i různá množství materiálu a mají různou náročnost na výrobu. Pro výrobní proces je zapotřebí různých profesí pro vyhotovení určitého výkonu. Vznikají tak režijní náklady, které se musejí přičíst kalkulačním jednicím výkonu v příslušné míře připadající na určitý výkon. Nelze přičíst režijní náklady přímo jako u metody kalkulace dělením, ale musí se přičíst nepřímě dle zvolených rozvrhových základů. Proto se použijí principy kalkulování pomocí přirážek režijních nákladů. Rozvrhové základny jsou základem pro přiřazení nákladů, které nelze jasně určit a přidělit na kalkulační jednici, jsou určeny poměrově pomocí nepřímých nákladů a kalkulačními jednicemi za zjišťované období. Rozvrhová základna musí splňovat určitá kritéria jako jsou

například příčinné souvislosti, snadná zjistitelnost, kontrolovatelnost a stálost. rozvrhové základny mohou být peněžní a naturální.

**Peněžní rozvrhová základna** vyjadřuje nákladové veličiny, které jsou v hodnotových jednotkách. Nejčastěji se jedná o spotřebovaný přímý materiál, přímé mzdy, celkové přímé náklady, ale i výnos. Pro výpočet peněžní rozvrhové základny jsou nepřímé náklady připočteny kalkulační jednici prostřednictvím přírážky nepřímých nákladů. Pomocí přírážky nepřímých nákladů se vyjadřuje, kolik procent nepřímého nákladů připadá na peněžní jednotku rozvrhové základny viz vzorec 3.5. [3, 9]

$$\text{přirážka nepřímého nákladu} = \frac{\text{celkové nepřímé náklady}}{\text{celková výše peněžní rozvrhové základny}} \cdot 100 \% \quad (3.5)$$

**Naturální rozvrhová základna** je vyjádřena v naturálních jednotkách a obsahuje především technologické parametry výkonů. Může být vyjádřena například hmotnost, délka, výška, plocha, výrobku. U naturální rozvrhové základny se nejprve vypočítá sazba nepřímého nákladu dle vzorce 3.6. Sazba vyjadřuje, kolik nepřímého nákladu připadá na jednu jednotku naturální rozvrhové základny, je vyjádřena v Kč. [9]

$$\text{sazba nepřímého nákladu} = \frac{\text{celkové nepřímé náklady}}{\text{celková výše naturální rozvrhové základny}} \quad (3.6)$$

Přirážkové kalkulace je hojně využívána v ČR. K jejím přednostem patří jednoduchost zpracování kalkulace za předpokladu dostupných vstupních údajů. Výhodou je poměrně přesné určení nákladů na kalkulační jednici, zejména nepřímé variabilní náklady, jelikož jsou k jejich výpočtu použity rozvrhové základny úměrně objemu výkonu.

U přirážkové kalkulace je nevýhodou správné zvolení si rozvrhové základny, která nemusí plnit vždy příčné souvislosti s určitým nepřímým nákladem. Nepřesné rozvrhování fixních nákladů v přirážkové kalkulaci je přisuzováno použitím rozvrhových základů, které mají variabilní charakter. Řešením může být požití naturálních rozvrhových základů. Pokud je použita univerzální rozvrhová základna pro výpočet, může dojít ke špatnému přiřazení některých položek nepřímých nákladů k výrobkům, které tento náklad nespotřebovávají. Řešením je použití kalkulace pomocí metody hodinových nákladových sazeb. Při adresném přidělování nákladů na kalkulační jednici se použije metoda ABC.

## Kalkulace pomocí hodinových nákladových sazeb

Metoda je založena na určení hodinové nákladové sazby, která se spočítá podílem nákladů připadající subjektu a kapacitou subjektu, která je vyjádřena jednotkou času viz vzorec 3.7. Vše je vztaženo na určité období.

Metoda hodinových nákladových sazeb se využívá pro:

- kontrolu a řízení hospodárnosti nákladů s ohledem na využívání kapacity,
- sestavení kalkulací nákladů (předběžné, výsledné, cenové) připadající na kalkulační jednici,
- motivaci zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za dodržení předem stanovených nákladů a využití kapacity.

$$\text{hodinová nákladová sazba} = \frac{\text{náklady subjektu}}{\text{kapacita subjektu}} \quad (3.7)$$

## Kalkulace ABC

Jedná se o kalkulační metodu, kde nepřímé náklady jsou přiřazovány aktivitám neboli činnostem podniku. Náklady jsou přiřazovány na konkrétní výrobek a posuzuje se kolik činností daný produkt spotřebuje. Cílem kalkulace ABC je najít veličinu, na které je výše režijních nákladů závislá činnost. Veličina je v tomto případě označovaná za vztažnou veličinu, například náklady spojené s kontrolou bezpečnosti se vztaženou veličinou počet zkoušek. Metoda se využívá především v podnicích s širokým sortimentem výkonů. K výrobě takového sortimentu je zapotřebí nákladově náročný proces výroby, kde dochází k pomocným, zajišťujícím aktivitám. Celkový výrobní proces se skládá s řady jednotlivých aktivit jako jsou: zásobování, seřizování, opravy, výroba, kontrola jakosti, distribuce a mnoho dalších.

Postup při výpočtu nákladů na kalkulační jednici je důležitý:

- určení činností pro podnikatelský proces, ke kterým budou režijní náklady přiřazené,
- určení druhů nákladů, které budou spotřebovány při příslušné činnosti,
- zjištění příčiny vzniklých nákladů při provádění dané činnosti,
- zjištění celkových nákladů připadající na činnost pro dané období a celkovou výši vztažné veličiny, která odpovídá těmto nákladům,
- zjištění podílu nákladů k vztažné veličině (sazba),
- zjištění výše vztažné veličiny k finálním výkonům,
- výpočet průměrných nákladů činnosti na kalkulační jednici. [9]

### 3.2.4 Kalkulační systém

Definice kalkulačního systému je chápána jako soubor kalkulací prováděných v podniku a jejich vazeb mezi nimi. Jedná se o hlavní nástroj řízení nákladů na výkony. Kalkulační systém je důležitý pro řízení hospodárnosti a ekonomickou efektivnost vyráběných výkonů. Proto se někdy uvádějí v užším a širším pojetí. Cílem kalkulačního systému je řízení hospodárnosti především jednicových nákladů, popřípadě ostatních variabilních nákladů. Kalkulační systém musí splnit metodickou jednotu a návaznost kalkulací mezi sebou. Obsahuje druhy kalkulací v podniku, které závisí na:

- druhu podniku,
- velikosti podniku,
- požadavcích na vypovídací schopnost kalkulací,
- potřebách využití kalkulací v časových horizontech. [3]

Kalkulační vzorec znázorňuje systematické třídění nákladových položek v kalkulaci, aby bylo možné zajistit určení vlastních nákladů na kalkulační jednici. Kalkulační vzorce sloužili k centrálnímu sledování cen a byla stanovena povinnost tvoření kalkulací dle výrobních oborů, dále byly stanoveny detailní oborové kalkulační vzorce. Kalkulační vzorce musely být tvořeny dvakrát ročně. Oborové kalkulační vzorce byly stanoveny pro plánování a statistické vykazování hospodářských ukazatelů. Jednalo se například o výrobní obory potravinářského, hutního nebo textilního odvětví. V roce 1990 byl zrušen oborový kalkulační vzorec a byl vytvořen typový kalkulační vzorec, v roce 1992 v rámci zákona o účetnictví byl typový kalkulační vzorec zrušen a podniky si tak mohli svobodně vytvářet kalkulace pro své účely.

#### Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec má obecný tvar a nachází se v tabulce 3.1. Tento kalkulační vzorec mohou libovolně použít jakékoliv obory podnikatelské činnosti. Může sloužit pro porovnání jednotlivých kalkulací uvnitř podniku nebo také mezi ostatními podniky. [9]

Mezi další typy kalkulačních vzorců patří:

- retrográdní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. [7]

**Tabulka 3.1 - Typový kalkulační vzorec**

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výkonu
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Jednotlivé nákladové položky obsažené v typovém kalkulačním vzorci plní obsahovou funkci. Do přímého materiálu patří spotřebovaný materiál, suroviny, nakoupené polotovary, které se stávají trvalou součástí daného výrobku. Přímé mzdy představují mzdy související s vyrobenými výkony, jdou přímo určit na kalkulační jednici. Ostatní přímé náklady představují prvotní a druhotné náklady. Jsou to například technologická energie, zdravotní pojištění, ztráty vzniklé při výrobě a jiné. Výrobní režie se skládá z prvotních a druhotných nákladů, které jsou časově rozlišeny a souvisejí s řízením a obsluhou při procesu vytváření výkonů. U výrobní režie nejdou zjistit náklady na kalkulační jednici, může se jednat o pomocný materiál, osvětlení hal, odpisy, pojistné a další. Vlastní náklady výroby jsou takové náklady, které byly spotřebovány na výrobu výkonů a vypočteme je sečtením přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a výrobní režie. Správní režie obsahuje časově rozlišené prvotní a druhotné náklady, které jsou spojené s řízením a správou. Nelze je stanovit na kalkulační jednici. Odbytová režie je spojená s prodejem výkonů a patří zde náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výkonů. Náklady spojené s procesem tvorby výkonů jsou úplné vlastní náklady. Pokud chceme zjistit výši zisku nebo ztráty použijeme pro výpočet rozdíl mezi cenou a úplnými vlastními náklady výkonu. [9]



### Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní kalkulační vzorec je odlišný od typového vzorce tím, že má rozdílné znázornění vztahů mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Dalším rozdílem je tvorba ceny, která je určena prostřednictvím ziskové marže. Kalkulace nákladů znázorňuje reálně dosaženou hospodárnost a ziskovost výkonů, která není zveřejňovaná. Rozvrstvení položek v retrográdním vzorci je zobrazeno v tabulce 3.2. V retrográdním vzorci je cílem při kalkulaci cen zhodnocení, zda tržní cena pokryje vynaložené náklady podniku a zda získá požadovaný zisk. [7]

**Tabulka 3.2 - Retrográdní vzorec**

<b>Základní cena výkonu</b>
- Dočasné cenové zvýhodnění
- Zákaznické slevy: <ul style="list-style-type: none"><li>- sezonní</li><li>- množstevní</li></ul>
<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
- Náklady
<b>ZISK</b>

Zdroj: [7] - vlastní zpracování

## **4. Analýza zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti**

V praktické části se autorka zabývá specifickým typem výroby, kterým je zakázková výroba. Zakázková výroba je charakteristická výrobou menšího sortimentu výroby, jelikož výrobky jsou různého provedení a mají jiné parametry, které jsou výsledkem dle požadavků konečných zákazníků. Zakázková výroba se objevuje v podnicích zaměřující se na výrobu v oblastech stolařství, kovovýroby, textilního průmyslu a další.

Cílem praktické části diplomové práce bude aplikace teoretických znalostí na konkrétní zakázky v praxi. Konkrétní obchodní společnost nechce zveřejnit své skutečné jméno společnosti, proto se autorka rozhodla společnost přejmenovat na obchodní společnost Sigma s.r.o. (dále jen „společnost“). Všechny informace a data jsou získané z interních materiálů společnosti a internetových stránek společnosti, pokud není uvedeno jinak.

Dalším cílem praktické části diplomové práce bude analyzovat zakázkovou výrobu v oblasti kalkulací, a to propočtovou kalkulací. Budou představeny celkem tři zakázky v konkrétní vybrané obchodní společnosti, které se týkají vybavením interiérů nábytkem. První dvě zakázky jsou od sebe odlišné svou velikostí a třetí je zakázkou veřejnou, kde musela společnost projít výběrovým řízením. Všechny zakázky byly pro společnost úspěšné, jelikož vždy skončily svou výslednou kalkulací v kladných hodnotách.

### **4.1 Charakteristika společnosti Sigma, s.r.o.**

Společnost Sigma byla poprvé zapsána do obchodního rejstříku před 28 lety, takže působí na trhu již od roku 1991. Z počátku se společnost zabývala pouze maloobchodním prodejem a po třech letech se stala společností velkoobchodem pro výrobu a prodej kancelářského nábytku, realizovali se první projekty týkající se interiérů. Společnost se kvůli své kapacitě výroby nejednou stěhovala, ale v rámci regionu. Díky svému rozvoji je v současné době společnost největší interiérovou společností v regionu. Společnost si vybudovala komplexní realizaci interiérů „na klíč“, velkoobchod s režijním spotřebním materiálem a v posledních letech i internetový zásilkový obchod. Společnost se stará o své zákazníky od vyslovení přání o vybavení kanceláře, poté navrhne architektonický návrh na míru dle požadavků, vytvoří projekt a postupně realizuje dodání a montáž nábytku. Společnost garantuje kvalitu, jelikož si většinu materiálu vyrábí sami a jsou schopni poskytovat výhodnější ceny, pokud se jedná o kompletní vybavení například kanceláří.

Předmětem podnikání je výroba nábytku. Zabývá se především vybavením interiérů kuchyní, ložnic, obývacích pokojů, kanceláří, objektů zdravotních a sociálních zařízení, přepážkových pracovišť, komerčních prostorů a mnoho dalších. Vybavení kanceláře společnosti je vidět ze vzorového příkladu na obrázku 4.1. Společnost se zabývá výrobou typového nábytku, ke kterému mají svůj katalog nábytku a doplňků. Jejich specializací je výroba atypického nábytku na míru, kde je třeba sestavení projektu projektantem a dále je třeba stanovit cenu, dle kalkulací a realizátorů. Dále nabízí řezání plošného materiálu a olepování ABS hran nábytkových dílců.

**Obrázek 4.1 - Interiér kanceláře**



Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti

## **4.2 Organizační struktura společnosti**

V obchodní společnosti Sigma je zastoupen statutární orgán 2 společníky, kteří jsou zároveň jedinými jednatele společnosti a mohou jednat nezávisle na sobě. Jejich podíl ve společnosti je rozdělen mezi 2 společníky v tomto poměru, první společník 67 000 Kč a druhý společník 33 000 Kč. Základní kapitál tak tvoří 100 000 Kč, který je zcela splacen.

Ve společnosti pracuje okolo 60 zaměstnanců. Ve společnosti jsou administrativní oddělení. Společnost má 4 obchodní reprezentanty, kteří společnosti hledají zakázky. Obchodníci mají své zákazníky rozdělené mezi sebou, jiné zakázky nacházejí volně na trhu. Jsou dva kalkulanti spolu s manažerem přípravy a realizace zakázek. Ve společnosti je jedna hlavní účetní, která má k sobě další 2 účetní. Podrobnější organizační struktura společnosti je k nahlédnutí v příloze č. 1.

Sigma s.r.o. má 3 divize:

- outsourcing - zákazník si může vybrat z velké škály výrobků,
- e-shop - na internetových stránkách si zákazník může vybrat z aktuální nabídky nábytek,
- interiéry na míru - je zapotřebí projekt pro realizaci interiéru.

Společnost ve svém vnitropodnikovém účetnictví využívá jednookruhové účetní soustavy. Pro svou evidenci zakázek využívá analytických účtů 5. a 6. účtové skupiny. Pro účtování a evidenci zakázek společnost používá podnikový informační systém HELIOS Orange a pro výpočty a kalkulace využívá především tabulkový software Microsoft Excel. Společnost netvoří téměř vůbec žádné zásoby, tudíž nemá sklady. Společnost objednává materiál dle zakázky a cenami se řídí dle aktuálních ceníků od dodavatelů. Největšími dodavateli dřeva jsou Dřevo Trust a.s. a Démon Trade a.s., oba dodavatelé jsou z Moravskoslezského kraje.

Společnost a její výsledek hospodaření před zdaněním za poslední tři roky byl:

- 2016 - 1 678 000 Kč,
- 2017 - 1 548 000 Kč,
- 2018 - 1 304 000 Kč.

Výsledek hospodaření v letech 2016 - 2018 klesal, důvodem je zřejmé snižování počtu zakázek a celkové snížení prodeje. Veřejné zakázky tvoří zhruba 60 % z celkového počtu zakázek společnosti.

### **4.3 Analýza vybraných zakázek**

Postup při zakázkové výrobě začíná poptávkou zadavatele. Obchodní reprezentanti společnosti získají poptávku v podobě požadavků. Požadavek může být doprovázen technickým výkresem nebo jen požadavky, ale to pak musí dodavatel zajistit technický návrh sám. většinou pokud nejsou známy přesné parametry, musí projektant přímo přijet na místo, aby dokázal předložit kalkulacím technický výkres. Kalkulanti pak podle parametrů a náročnosti výroby stanoví cenu pro obchodního reprezentanta. Obchodník pak stanoví dle svého úsudku ziskovou marži, tedy i výslednou prodejní cenu určenou pro zákazníka. Obchodníci jsou společností finančně ohodnoceni za úspěšné zakázky získávají prémie, a naopak za neúspěšné zakázky jim jsou strhávány prémie ze mzdy. Zpracovaná cenová kalkulace je podkladem pro jednání obchodního reprezentanta se zákazníkem o prodejní ceně výrobků.

Pokud zákazník souhlasí s cenovou nabídkou a ostatními podmínkami jako je například dodací lhůta, platební podmínky, záruční dobou atd. obchodník předá zakázku manažerovi přípravy a realizace zakázek, ten podle náročností určí, zda je potřeba logistiky při zpracování výrobků. Pokud ano, tak logistik dané společnosti určí časový plán realizace různých činností ve výrobu, které jsou zapotřebí. Dále se vytvoří zakázkový list s pořadovým číslem, které je šestimístné. Realizátor dle cenové nabídky zjistí, jaký materiál je třeba objednat. Společnost má

subdodavatele, u kterých mají výhodnější ceny než jiní zákazníci. Většinou mají přímo katalogové ceníky, kde si společnost objednává zboží, především dřevo. Poté se zakázka přesunuje do výroby, kde čekají na zásobení materiálu. Mistři výroby dostanou technologický výkres, podle kterého zadávají práci stolařům a montážníkům. Zakázka se zařadí do procesu výroby prostřednictvím mistrů výroby, kteří obdrží technické výkresy a zakázkový list pro samotnou výrobu zakázky. Musí proběhnou určitá kontrola správnosti výroby dle výkresové dokumentace. Po kontrole nastává ukončení výrobního procesu a vyskladnění výrobků určené na danou zakázku. Výrobky se dodají a popřípadě smontují na místě.

#### **4.3.1 Malá zakázka G180530**

Zakázka číslo G180530 byla objednaná obcí Morávka. Obec Morávka si objednala kancelářský nábytek a to 2 pracovní stoly, 2 obyčejné stoly, kancelářskou skříň na šanony a skříň s úložnými boxy. Pro obec byla stanovená cenová nabídka, která byla platná 2 měsíce a její záruční doba byla 24 měsíců. Platební podmínky pro splatnost faktury byla stanovena na 14 dní. Přijetí objednávky bylo dne 2.5.2018. Cenovou nabídku zakázky zpracoval manažer přípravy a realizace zakázek. Pro realizaci kanceláře byl projektanty zhotoven návrh interiéru na míru.

Pro dílny byl zaslán interně požadavek na výrobu těchto typů nábytku. Jako první vznikly dokumentace jako jsou: záznam o objednávce neboli zakázkový list, cenová nabídka, návrh, záznam z montáže, faktura a dodací list. Zakázka proběhla bez sebemenších problémů a byla předaná konečnému zákazníkovi včas. Obec Morávka byla spokojena se svou objednávkou na nábytek do svých kanceláří. Obec Morávka si vybrala obchodní společnost, jelikož s ní měla již v minulých letech zkušenost při zhotovení jiných kanceláří. Proto přímo oslovila společnost, která na základě předběžné kalkulace zhotovila cenovou nabídku, která byla 40 203 Kč bez DPH. Obci se cenová nabídka líbila, a tak vznikla mezi zadavatelem a dodavatelem smlouva o dílo se všemi náležitostmi.

Pro jednotlivý materiál byla sestavena rozpočtová kalkulace pro návrh na cenovou nabídku viz tabulka 4.1. Materiál kancelářského nábytku je z laminovaných dřevotřískových desek s barvou bílou a použitým dekorem. V tabulce můžeme vidět čisté náklady na kus v prvním sloupci označeným celkem za kus. Pro výpočet ceny musíme použít čisté náklady a vynásobit je provozní marží. Provozní marže je využívána z důvodu nepředvídatelných situací.

**Tabulka 4.1 - Rozpočtová kalkulace jednotlivých položek v Kč bez DPH**

Popis	Počet kusů	Celkem materiál	Celkem práce	Celkem za kus	Cena za kus	Celkem nábytek
Pracovní stůl	2	6 548	3 308	4 928	5 766	11 532
Jednoduchý stůl	2	3 190	1 436	2 313	2 707	5 414
Skříň na šanony	1	3 107	1 101	4 208	4 924	4 924
Skříň s úložnými boxy	1	6 948	1 834	8 782	10 275	10 275

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Z tabulky rozpočtové kalkulace můžeme zjistit, že celková cena před aplikací ziskové marže činí 27 472 Kč a po přičtení provozní marže činí 32 145 Kč. Při výpočtu použil kalkulant provozní přírážku 17 %. Dříve než se cenová nabídka předá zákazníkovi a poté vystaví na faktuře, přidá si ještě obchodní reprezentant dle svého odborného úsudku ziskovou přírážku. Již záleží na obchodním reprezentantovi, zda bude přírážka vysoká nebo nízká. Zisková marže se pohybuje v rozmezí minimálně 15 % - 35 %. Většinou nízká hranice provozní marže se připočítává u veřejných zakázek, kde jde více společností do výběrového řízení. Jak už bylo zmíněné výše zisková marže pro tuto zakázku byla stanovena na 25 %. Tedy prodejní cena veškerého nábytku činí 40 182 Kč.

V tabulce číslo 4.2 můžeme vidět poměr přímého materiálu a přímých mezd k celkovému objemu zakázky.

**Tabulka 4.2 - Poměr přímých nákladů na celek**

Popis	Poměr materiálu/celek	Poměr práce/celek
Pracovní stůl	0,66	0,34
Jednoduchý stůl	0,69	0,31
Skříň na šanony	0,74	0,26
Skříň s úložnými boxy	0,79	0,21

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Následující tabulka 4.3 je dílčí složkou práce pro rozpočtovou kalkulaci, jedná se o kalkulaci rezného plošného materiálu. Cena jedné tabule je 213 Kč za kus. Při výrobě nábytku se přímé mzdy skládají z více položek jako jsou činnosti řezání, olepování, kompletace, čištění, balení a práce na obráběcím stroji.

**Tabulka 4.3 - Kalkulace řezání plošného materiálu v Kč bez DPH**

Popis	Bílá - LTD 18 mm	Dekor - LTD 18 mm	Počet kusů	Cena řezání/ks	Cena řezání celkem
<b>Pracovní stůl</b>	185,22	639,00	2	412,11	824,22
<b>Jednoduchý stůl</b>	0,00	399,38	2	199,69	399,38
<b>Skříň na šanony</b>	296,35	0,00	1	296,35	296,35
<b>Skříň s úložnými boxy</b>	370,43	239,63	1	610,06	610,06

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Pro stanovení prodejní ceny potřebuje kalkulant znát ziskovou marži, kterou si určuje obchodní reprezentant. V tomto případě byla dohodnutá zisková marže na 25 %. Jelikož se jednalo o zákazníka, pro kterého společnost již zpracovávala spoustu zakázek nebyla zisková marže stanovena na vyšší procentní úrovni. Výpočet prodejní ceny pro jeden pracovní stůl se nachází v tabulce 4.4. Jedná se o pracovní stůl o rozměrech 1740 x 1200 x 870 mm.

**Tabulka 4.4 - Kalkulace pracovního stolu v Kč bez DPH**

Popis	Hodnota
Přímý materiál	3 274
Přímé mzdy	1 654
- řezání	412
- olepování	192
- kompletace, čištění, balení	1 000
- příplatek CNC	50
<b>Přímé náklady</b>	<b>4 928</b>
Provozní marže	838
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>5 766</b>
Zisková marže	1 442
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>7 218</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Přímé mzdy u řezání plošného materiálu jsou přeneseny z tabulky 4.3. Olepování hran stolů je zjištěn dle rozměrů viditelných hran. Kompletace, čištění a balení je stanoveno společností mzdovou sazbou za hodinu. Mzdová sazba je 200 Kč za hodinu práce. Práce na pracovním stole za souhrn činností byla 5 hodin za jeden pracovní stůl. Příplatek pro CNC činí 595 Kč za hodinu, většinou je to přepočteno na 8,50 Kč za minutu. CNC je zkrácený název pro počítačem řízení obráběcí stroj. Z tabulky je patrné, že provozní marže je stanovena na 17 % a zisková marže na 25 %. Zisková marže na jednom pracovním stole činí 1 442 Kč.

Kalkulace jednoho jednoduchého stolu je zobrazena v tabulce 4.5. Stůl je o rozměrech 1440 x 750 x 720 mm.

**Tabulka 4.5 - Kalkulace jednoduchého stolu v Kč bez DPH**

Popis	Hodnota
Přímý materiál	1 595
Přímé mzdy	718
- řezání	200
- olepování	88
- kompletace, čištění, balení	400
- příplatek CNC	30
<b>Přímé náklady</b>	<b>2 313</b>
Provozní marže	393
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>2 707</b>
Zisková marže	677
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>3 384</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Z tabulky 4.5 lze vyčíst ziskovou marži v hodnotě 677 Kč a provozní marži v hodnotě 677 Kč. Ostatní přímé mzdy jsou jako u předchozí kalkulace přeneseny z tabulky 4.3. Na kompletaci jednoduchého stolu bylo zapotřebí 2 hodiny práce na jeden kus.

Kalkulace vysoké skříně na šanony se skládá ze 4 polic a její výpočet se zobrazí v tabulce 4.6. Tato skříň má rozměry 800 x 1948 x 418 mm a je vyrobena z bílého dekoru.

**Tabulka 4.6 - Kalkulace skříně na šanony v Kč bez DPH**

Popis	Hodnota
Přímý materiál	3 107
Přímé mzdy	1 101
- řezání	296
- olepování	275
- kompletace, čištění, balení	500
- příplatek CNC	30
<b>Přímé náklady</b>	<b>4 208</b>
Provozní marže	715
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>4 924</b>
Zisková marže	1 231
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>6 155</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování



Z tabulky 4.6 lze vyčíst ziskovou marži v hodnotě 1 231 Kč a provozní marži v hodnotě 715 Kč. Ostatní přímé mzdy jsou jako u předchozí kalkulace přeneseny z tabulky 4.3. Kompletace montážníků trvala 2,5 hodiny.

V tabulce 4.7 je provedená kalkulace skříně s boxy o rozměrech 2072 x 1761 x 450 mm. Je požitý bílý i vybraný dekor.

**Tabulka 4.7 - Kalkulace skříně s úložnými boxy v Kč bez DPH**

Popis	Hodnota
Přímý materiál	6 948
Přímé mzdy	1 834
- řezání	610
- olepování	224
- kompletace, čištění, balení	1 000
<b>Cena celkem</b>	<b>8 782</b>
Provozní marže	1 493
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>10 275</b>
Zisková marže	2 569
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>12 844</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

U kalkulace skříně s úložnými boxy práce na montáži trvala 5 hodin, příplatek za práci na CNC v tomto případě nevznikla. Zisková marže je v tabulce v hodnotě 2 569 Kč a provozní marže je uvedena v hodnotě 1 493 Kč.

Společnost vyhodnotila zakázka G180530 výslednou kalkulací viz tabulka 4.8 pro obec Morávka kladně, ne však s příliš velkou ziskovou marží.

**Tabulka 4.8 - Výsledná kalkulace v Kč bez DPH**

Popis	Počet kusů	Předem stanovené náklady	Skutečné náklady	Prodejní cena
<b>Pracovní stůl</b>	2	11 532	9 586	14 436
<b>Jednoduchý stůl</b>	2	5 414	5 100	6 768
<b>Skříň na šanony</b>	1	4 924	3 120	6 155
<b>Skříň s úložnými boxy</b>	1	10 275	9 989	12 844
<b>CELKEM</b>	<b>6</b>	<b>32 145</b>	<b>27 785</b>	<b>40 203</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Zisková marže byla vyčíslena na 8 058 Kč. Nábytek byl dodán a smontován přímo na místě třemi montážníky. Pro porovnání byli použité propočtové a výsledné kalkulace. Celkové náklady u propočtové kalkulace měli činit 32 145 Kč jedná se o předem stanovené náklady. Fakturovaná

částka včetně DPH byla 48 646 Kč, cena bez DPH činí 40 203 Kč. Předem stanovené náklady jsou vyšší než skutečně vynaložené náklady na zakázku. Rozdílem hodnot nákladů vzniká částka 4 350 Kč, což činí 13,5 %. Vznikla úspora nákladů. Hrubý zisk na zakázku činí 12 418 Kč, jedná se o rozdíl mezi výnosy a náklady. Celková výše ziskové marže vychází z poměru prodejní ceny bez DPH a celkových nákladů na zakázku a činila 30,89 %. Požadovaná zisková marže byla stanovena na 25 %.

Společnost díky analytické evidenci v účtové třídě 5 sleduje náklady vynaložené na konkrétní zakázku, tudíž má přehled o všech nákladech týkající se zakázky. Systém Helios Orange jí umožňuje sledovat zakázky, ale vyhodnocení zakázek probíhá v programu Excel. Společnost sleduje rentabilitu u všech zakázek. Lze říct, že je pro společnost výhodné sledovat skutečně vynaložené náklady, díky kterým lze sestavit výslednou kalkulaci. Společnost posuzuje svou hospodárnost porovnáním předběžné kalkulace s výslednou. Z výsledné kalkulace vznikla úspora nákladů autorka se domnívá, že je to díky odborné zkušenosti schopných kalkulantů. Vznikla úspora materiálových i mzdových nákladů.

#### **4.3.2 Větší zakázka G170867**

Zakázka číslo G170867 byla objednaná obcí Raškovice. Obec Raškovice si objednala kancelářský nábytek a to 20 kancelářských stolů, 26 kancelářských skříní a 10 paravánů. Pro obec byla stanovena cenová nabídka, která byla platná 2 měsíce a její záruční doba byla 24 měsíců. Platební podmínky pro splatnost faktury byla stanovena na 60 dní. Přijetí objednávky bylo dne 13.8.2017. Cenovou nabídku zakázky zpracoval manažer přípravy a realizace zakázek. Pro realizaci kanceláře byla stanovena kalkulace cenová nabídka.

Pro dílny byl zaslán interně požadavek na výrobu těchto typů nábytku. Jako první vznikly dokumentace jako jsou: záznam o objednávce neboli zakázkový list, cenová nabídka, návrh, smlouva o dílo, záznam z montáže, faktura, dodací list, předávací protokol. Společnost byla přímo oslovena obcí, která na základě předběžné kalkulace zhotovila cenovou nabídku, která byla 337 100 Kč bez DPH. Obec s cenovou nabídkou souhlasila, proto obě strany mezi sebou sepsali smlouvu o dílo se všemi příslušnými náležitostmi.

Pro jednotlivé nábytkářské výrobky byla sestavena rozpočtová kalkulace pro návrh na cenovou nabídku viz tabulka 4.9. Použitý materiál kancelářského nábytku je z laminovaných dřevotřískových desek s použitým dekorem dubu. V tabulce můžeme vidět čisté náklady přepočtené na kus v prvním sloupci označeným celkem za kus. Pro výpočet ceny musíme použít

čisté náklady a vynásobit je provozní marží. Provozní marže je využívána z důvodu nepředvídatelných situací při procesu výroby a činí 17 %.

**Tabulka 4.9 - Rozpočtová kalkulace jednotlivých položek v Kč bez DPH**

<b>Popis rozměr š x v x h (mm)</b>	<b>Počet kusů</b>	<b>Celkem materiál</b>	<b>Celkem práce</b>	<b>Celkem za kus</b>	<b>Cena za kus</b>	<b>Celkem nábytek</b>
<b>Stolní deska 1200x800x25 mm</b>	2	686	287	486	570	1 140
<b>Stolní deska 1600x600x25 mm</b>	1	355	102	457	536	536
<b>Stolní deska 1800x800x25 mm</b>	17	8 099	20 434	1 678	1 964	33 388
<b>Skříň 800x850x400 mm</b>	3	1 739	1 755	1 165	1 363	4 089
<b>Skříň 800x1300x400 mm</b>	13	12 649	35 971	3 740	4 376	56 888
<b>Skříň 800x2000x400 mm</b>	10	45 200	48 140	9 334	10 921	109 210
<b>Levá boční stěna 800x630x18 mm</b>	17	2 417	7 310	572	670	11 390
<b>Pravá boční stěna 800x800x18 mm</b>	17	3 053	9 546	741	868	14 756
<b>Paraván 1800x1300x18 mm</b>	10	5 236	12 000	1 724	2 017	20 170
<b>CELKEM</b>	<b>90</b>	<b>79 434</b>	<b>135 545</b>	<b>19 897</b>	<b>23 285</b>	<b>251 567</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Z tabulky rozpočtové kalkulace lze vyčíst, že čisté náklady na kus jednotlivých výrobků jsou zobrazeny ve sloupci s označením celkem za kus. Cena za kus se vypočte vynásobením celkových nákladů za kus provozní přírážkou. Celkové náklady spolu s provozní marží činí 251 567 Kč bez DPH. Dříve než se cenová nabídka předá zákazníkovi a poté vystaví na faktuře, přidá si ještě obchodní reprezentant dle svého odborného úsudku ziskovou přírážku. zisková marže pro tuto zakázku byla stanovena na 25 %.

Poměr nákladů celkového materiálu a celkových služeb na celek je vyjádřen v tabulce 4.10.

**Tabulka 4.10 - Poměr přímých nákladů na celek**

<b>Popis rozměr š x v x h (mm)</b>	<b>Poměr mater/celek</b>	<b>Poměr práce/celek</b>
<b>Stolní deska 1200x800x25 mm</b>	0,70	0,29
<b>Stolní deska 1600x600x25 mm</b>	0,78	0,22
<b>Stolní deska 1800x800x25 mm</b>	0,28	0,72
<b>Skříňka 800x850x400 mm</b>	0,50	0,50
<b>Skříňka 800x1300x400 mm</b>	0,26	0,74
<b>Skříňka 800x2000x400 mm</b>	0,48	0,52
<b>Levá boční stěna 800x630x18 mm</b>	0,25	0,75
<b>Pravá boční stěna 800x800x18 mm</b>	0,24	0,76
<b>Paraván 1800x1300x18 mm</b>	0,30	0,70

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Z tabulky 4.10 můžeme zjistit v jakém poměru jsou náklady vynaložené na materiál vzhledem k celkovým nákladům. Podobně můžeme sledovat i práci ve vztahu k celku.

Z pohledu na tabulku se autorka diplomové práce domnívá, že čím více kusů výrobku se vyrábí tím je poměr práce k celkovým nákladům vyšší, než je to u materiálu vzhledem k celkovým nákladům.

**Tabulka 4.11 - Kalkulace řezání plošného materiálu celkem v Kč bez DPH**

<b>Popis rozměr š x v x h (mm)</b>	<b>Dekor - LTD 18 mm</b>	<b>LTD 25 mm</b>	<b>Cena řezání celkem</b>
<b>Stolní deska 1200x800x25 mm</b>	0,00	94,38	94,38
<b>Stolní deska 1600x600x25 mm</b>	0,00	47,19	47,19
<b>Stolní deska 1800x800x25 mm</b>	0,00	1 136,44	1 136,44
<b>Skříň 800x850x400 mm</b>	309,85	0,00	309,85
<b>Skříň 800x1300x400 mm</b>	2 397,67	0,00	2 397,67
<b>Skříň 800x2000x400 mm</b>	3 688,72	0,00	3 688,72
<b>Levá boční stěna 800x630x18 mm</b>	376,25	0,00	376,25
<b>Pravá boční stěna 800x800x18 mm</b>	501,67	0,00	501,67
<b>Paraván 1800x1300x18 mm</b>	1 032,84	0,00	1 032,84

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Tabulka 4.11 slouží jako dílčí složka přímého materiálu, kalkulace si tak usnadní práci. Jelikož přímý materiál se skládá z více nákladových položek.

Jelikož je zde několik položek, pro které se sestavují kalkulace, autorka si vybrala skříň s posuvnými dveřmi o rozměrech 800x2000x400 mm. Pro danou zakázku jich bylo vyrobeno celkem 10 kusů. Kalkulace pro jeden kus je sestavená v tabulce 4.12.

**Tabulka 4.12 - Kalkulace skříně s posuvnými dveřmi v Kč bez DPH**

Popis	Hodnota
Přímý materiál	4 520
Přímé mzdy	4 814
- řezání	3 689
- olepování	275
- kompletace, čištění, balení	800
- příplatek CNC	50
<b>Přímé náklady</b>	<b>9 334</b>
Provozní marže	1 587
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>10 921</b>
Zisková marže	3 713
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>14 634</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Společnost vyhodnotila zakázku G170867 v podobě výsledné kalkulaci je zobrazena v tabulce 4.13 pro vyráběné výrobky vztažené k počtu kusů. Jsou zde vidět náklady předem stanovené a skutečné, také fakturovaná částka.

**Tabulka 4.13 - Výsledná kalkulace v Kč bez DPH**

Popis	Počet kusů	Předem stanovené náklady	Skutečné náklady	Prodejní cena
<b>Stolní deska 1200x800x25 mm</b>	2	1 140	768	1 528
<b>Stolní deska 1600x600x25 mm</b>	1	536	369	718
<b>Stolní deska 1800x800x25 mm</b>	17	33 388	30 150	44 740
<b>Skříň 800x850x400 mm</b>	3	4 089	3 480	5 479
<b>Skříň 800x1300x400 mm</b>	13	56 888	53 469	76 230
<b>Skříň 800x2000x400 mm</b>	10	109 210	92 890	146 341
<b>Levá boční stěna 800x630x18 mm</b>	17	11 390	9 150	15 263
<b>Pravá boční stěna 800x800x18 mm</b>	17	14 756	12 890	19 773
<b>Paraván 1800x1300x18 mm</b>	10	20 170	18 120	27 028
<b>CELKEM</b>	<b>90</b>	<b>251 567</b>	<b>221 286</b>	<b>337 100</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Dle tabulky 4.13 je zřejmé, že skutečné náklady jsou nižší než předem stanovené, a to o hodnotu 81 792 Kč. To znamená, že společnost snížila své skutečné náklady o zhruba 32,5 % z původních předem stanovených nákladů. Hrubý zisk pro společnost se vypočítá rozdílem prodejní ceny a skutečných nákladů, což činí 115 814 Kč to je asi 34 %.

Jelikož zisková marže byla určena na nižší hranici, než je skutečnost, je to pro společnost víc než výhodné. Pro obchodního reprezentanta to znamená vyšší finanční ohodnocení v podobě premii. Z interních zdrojů společnosti autorce diplomové práce nebyly poskytnuty dostatečné informace pro zjištění rozdílné ziskové marže, tedy ani nakupovaným materiálem. Autorka se domnívá, že by to mohlo být způsobené různými slevami, které má společnost sjednané u svých subdodavatelů.

Ve srovnání s předchozí zakázkou je zřejmé, že objem prováděné zakázky má vliv na rentabilitu dané zakázky. Tím je myšleno, že čím více stejných typů nábytku společnost vyrábí, tím větší úspora vzniká, co se týče materiálu. Jelikož když společnost má menší zakázku například na malou poličku, stejně musí objednat celou tabuli dřeva a vzniká tak větší odpad nebo zásoba na skladě, z které už však mnohdy nelze vyřezat požadovaný rozměr.

#### **4.3.3 Veřejná zakázka**

Veřejné zakázky mohou být pojímány z pohledu právního a z ekonomického pohledu. Veřejná zakázka z právního pohledu byla v minulosti opírána o zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Zákon o veřejných zakázkách definoval pojem veřejné zakázky jako zakázku realizovanou na základě písemné smlouvy, která je sepsaná mezi zadavatelem a dodavatelem. Předmětem zakázky bylo úplatné poskytnutí všech dodávek nebo služeb. Zákon o veřejných zakázkách byl zrušen k 1.10.2016. [17]

Od 01. 10.2016 byl přijat nový zákon č. 134/2016., zákon o zadávání veřejných zakázek. Přijetí nového zákona č. 134/2016., zákon o zadávání veřejných zakázek (dále jen „zákon o zadávání veřejných zakázek“) bylo zjednodušení administrativní zátěže pro zadávání veřejných zakázek. Nově přinesl zákon o zadávání veřejných zakázek zásadu přiměřenosti, která zadavateli umožňuje vést odborné konzultace s odborníky při zadávání zakázek. Umožňuje malým a středním podnikatelům dostat se k zakázce. Zadavatel může požadovat doplňující údaje a vzorky po dodavateli v průběhu zakázky. Změnila se i hodnotící kritéria pro výhodnost nabídky, nyní se hodnotí dle poměru nabídkové ceny a kvality. Zadavatel při zadávání zakázek musí dodržovat základní zásady mezi které patří zásada transparentnosti a přiměřenosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.

Veřejné zakázky mohou rozdělit podle jejich předmětu na :

- veřejné zakázky na dodávky,
- veřejné zakázky na služby,

- veřejné zakázky na stavební práce.

Dále se dělily podle předpokládané hodnoty na nadlimitní veřejné zakázky, podlimitní veřejné zakázky a zakázky malého rozsahu. Veřejná zakázka na dodávky je například pořízení věcí, zvířat nebo ovladatelných přírodních sil. Jedná se koupi, nájem nebo pacht.

Veřejná zakázka na služby je poskytování činností mimo poskytování prací na stavební práce. Veřejná zakázka na stavební práce představují služby související se stavbou jako jsou projektové činnosti, montážní činnosti a konečné zhotovení stavby. [16]

### **Veřejná zakázka G170147**

Veřejná zakázka je malého rozsahu na dodávky dle § 27 a § 31 zákona o zadávání veřejných zakázek. Zadavatelem veřejné zakázky byl společnost Městská realitní agentura, s.r.o. Písemná výzva od společnosti Městská realitní agentura, s.r.o. byla vystavena dne 14.11.2016 a vyzývá dodavatele k podání cenové nabídky a k prokázání své kvalifikace. Společnost musí prokázat způsobilost v rozsahu dle § 74 zákona o zadávání veřejných zakázek, a to čestným prohlášením, které musí být úředně ověřené. Společnost musí prokázat profesní způsobilost, která se prokáže výpisem z obchodního rejstříku a dokladem o oprávnění k podnikání v rozsahu, který odpovídá předmětu této veřejné zakázky. Dále společnost musí být ekonomicky a finančně způsobilá splnit veřejnou zakázku, musí být opět podepsané čestné prohlášení o způsobilosti. Dalším požadavkem je technická způsobilost, která se prokazuje obdobnými zakázkami v minimální hodnotě 80 000 Kč. Dalšími kvalifikacemi jsou například: kvalifikace v případě společné účasti dodavatelů nebo kvalifikace pomocí poddodavatele.

Název veřejné zakázky je vymezen jako vybavení interiéru kanceláří č. 111, pokladny a archivní skříň chodby v 1. podlaží budovy společnosti Městská realitní agentura, s.r.o. Předmětem veřejné zakázky je dodání a montáž interiéru kanceláří č. 111, pokladny a dodávky samostatné archivační skříň. Zadavatel umožnil prohlídku potenciálním zájemcům o veřejnou nabídku. Doba realizace byla stanovena na maximálně 30 dnů od podpisu kupní smlouvy. Zálohy nebyly poskytnuty. Lhůta pro podání cenových nabídek byla stanovena na 14 dní. Zadávací lhůta je 30 dnů od podání nabídky.

Společnost Sigma, s.r.o. získala na základě výběrového řízení veřejnou zakázku, která byla na webových stránkách zadávací společnosti [www.mra.cz](http://www.mra.cz). Mezi smluvními stranami vznikla kupní smlouva a krycí list. Kritérium pro výběr kandidáta byla nejnížší cenová nabídka v Kč bez DPH. Způsobem pro hodnocení nabídek bylo pořadí nabídek podle nabídkové ceny, v pořadí od nejnížší

po nejvyšší cenu. Nejvýhodněji byla hodnocena zakázka s nejnižší cenovou nabídkou, pokud by však nastalo, že budou cenové nabídky shodné a nejnižší, určovalo se dle doručení cenové nabídky. Kdo dříve pošle ten vyhrává výběrové řízení.

V přílohách od zadavatele veřejné zakázky jsou k provedení vyobrazeny projektové výkresy k jednotlivým výrobkům a jejich bližší rozměrová specifikace. Cenová nabídka pro společnost Městská realitní agentura, s.r.o. byla zpracovaná dne 28.11.2016 a platnost byla 2 měsíce, záruční doba byla stanovena na 36 měsíců. Platební podmínky byli se splatností 14 dní. Cenová nabídka je zobrazena v tabulkách 4.14, 4.15 a 4.16 podle jednotlivých kancelářů. Kancelářský nábytek byl v provedení lamino buk.

**Tabulka 4.14 - Cenová nabídka kanceláře pokladna v Kč**

<b>Popis</b>	<b>Počet kusů</b>	<b>Cena za ks bez DPH</b>	<b>Celkem bez DPH</b>	<b>Celkem s DPH</b>
<b>Stůl pracovní - rohový</b>	1	4 188	4 188	5 067
<b>Stůl pracovní - rovný s výřezem</b>	1	2 800	2 800	3 388
<b>Kontejner mobilní</b>	1	3 363	3 363	4 069
<b>Skříňka policová</b>	1	2 619	2 619	3 169
<b>Skříňka policová - otevřená</b>	1	1 485	1 485	1 797
<b>Skříňka policová - rohová</b>	1	1 563	1 563	1 891
<b>Police nástěnná</b>	1	450	450	545
<b>Podium</b>	5	1 063	5 315	6 431
<b>Zátěžový koberec</b>	18	250	4 500	5 445
<b>Kancelářská židle</b>	2	2 324	4 648	5 624
<b>Skříň šatní</b>	1	3 931	3 931	4 757
<b>Skříň policová</b>	2	3 568	7 136	8 635
<b>Skříň policová s nikou</b>	1	4 313	4 313	5 219
<b>Skříň - rohová</b>	1	2 563	2 563	3 101
<b>Doprava, vynášení, montáž</b>	1	3 000	3 000	3 630
<b>CELKEM</b>			<b>51 874</b>	<b>62 768</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování



**Tabulka 4.15 - Cenová nabídka kanceláře č. 111 v Kč**

Popis	Počet kusů	Cena za ks bez DPH	Celkem bez DPH	Celkem s DPH
Stůl pracovní - tvarový levý	1	3 988	3 988	4 825
Stůl pracovní - tvarový pravý	1	3 988	3 988	4 825
Kontejner mobilní	2	3 363	6 726	8 138
Kancelářská židle	2	2 324	4 648	5 624
Jednací židle	2	564	1 128	1 365
Police nástěnná	2	481	962	1 164
Odrazová deska	2	194	388	469
Věšáková stěna	1	2 100	2 100	2 541
Skříň šatní	1	3 931	3 931	4 757
Skříň policová	1	3 568	3 568	4 317
Skříň policová	1	4 075	4 075	4 931
Zátěžový koberec	18	250	4 500	5 445
Doprava, vynášení, montáž	1	3 200	3 200	3 872
<b>CELKEM</b>			<b>43 202</b>	<b>52 273</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

**Tabulka 4.16 - Cenová nabídka archivačních skříní v Kč**

Popis	Počet kusů	Cena za ks bez DPH	Celkem bez DPH	Celkem s DPH
Skříň archivační - policová	3	3 044	9 132	11 050
Skříň archivační - policová	3	3 019	9 057	10 959
Doprava, vynášení, montáž	1	1 500	1 500	1 815
<b>CELKEM</b>			<b>19 689</b>	<b>23 824</b>

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Celková cenová nabídka je stanovena na částku 114 765 Kč bez DPH a cena s DPH činí 138 866 Kč. DPH je ve výši 21 %. U veřejné zakázky se nesestavovala rozpočtová kalkulace pouze cenová nabídka dle odborností manažera přípravy a realizace zakázek. Důvodem nesestavení kalkulace bylo zmíněno, že nejde zase o tak velkou veřejnou zakázku, aby se tvořila rozpočtová kalkulace. K dispozici pro hodnocení veřejné zakázky slouží výsledná kalkulace viz tabulka 4.17.

**Tabulka 4.17 - Rentabilita v Kč bez DPH**

Název	Fakturace celkem	Náklady na vlastní dopravu	Náklady bez dopravy	Náklady celkem	Hrubý zisk v Kč	Hrubý zisk v %
Městská realitní agentura, s.r.o.	114 765	690	94 871	95 561	19 204	16,70 %

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti - vlastní zpracování

Náklady se skládají z přímých nákladů v hodnotě 81 658,44 Kč a z nepřímých nákladů v hodnotě 13 212,40 Kč. Provozní přírážka byla v hodnotě Celkové náklady na realizaci interiérů činí 95 561 Kč. Celkové náklady jsou zaúčtované v 5. účtové třídě pomocí analytické účtů dle příslušných zakázek. Analytické účty se skládají z nákladového účtu a za účtem se nachází trojčíslí, které je dáno číslem konkrétní zakázky. Z tabulky jde vidět, že hrubý zisk z veřejné zakázky činí 19 204 Kč což představuje 16,7 %.

Součástí dokumentace bývá i dokument zvaný záznam z montáže, kde se celkově rozepisuje postup zakázky z místa, kde se daný interiér vybavuje nábytkem. Poté následuje další dokument zvaný předávací protokol, kde obě strany svým podpisem stvrzují, že dodávka a montáže byly provedeny v souladu s uzavřenou kupní smlouvou. Společnost se pokouší získávat veřejné zakázky, vzhledem jejím tržbám činí objem veřejných zakázek asi 30 % a 70 % tvoří ostatní zakázky.

## 5. Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na analýzu zakázek ve vybrané obchodní společnosti. Zakázková výroba spadá do typu specifického výrobního procesu. Zakázková výroba je charakteristická pro podniky, které vyrábí jednotlivé výrobky nebo řady výrobků, dále mohou poskytovat služby dle požadavků a objednávek od zákazníků. Do zakázkové výroby spadají i veřejné zakázky, kde se dodavatelé účastní výběrového řízení a na základě hodnotících kritérií zadavatele si vyberou vhodného kandidáta na realizaci dané veřejné zakázky. Veřejné zakázky mají své specifické podmínky. Veřejné zakázky se opírají o zákona č. 134/2016., zákon o zadávání veřejných zakázek. Veřejné zakázky se dají nalézt na různých webových stránkách zadavatelů.

Diplomová práce byla zaměřena na zakázkovou výrobu ve vybrané společnosti jejichž předmět podnikání je výroba nábytku. V práci byla konkrétní společnost přejmenována autorkou práce na obchodní společnost Sigma s.r.o., jelikož společnost nechtěla zveřejnit svůj obchodní název společnosti. Společnost se zabývá nejen výrobou nábytku, ale také vybavením interiérů. Především vybavením interiérů kuchyní, ložnic, obývacích pokojů, kanceláří, objektů zdravotních a sociálních zařízení, přepážkových pracovišť, komerčních prostorů atd.

Diplomová práce byla rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. Cílem práce bylo teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví problematiky v zakázkové výrobě. Bylo vymezeno nejen vnitropodnikové účetnictví, ale i finanční a manažerské účetnictví a jejich vzájemná komparace. Byly definovány formy a způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví.

Třetí kapitola byla zaměřená na definování pojmů týkající se nákladů, výnosů a kalkulací. Byla zde použita metoda postupu. Vymezení některým pojmů se týkalo především zkoumané problematiky kalkulací. Náklady a kalkulace byly podrobně rozčleněny do skupin. Teorie kalkulací je velice rozsáhlou problematikou ve vnitropodnikovém účetnictví. V této kapitole byl vymezen předmět kalkulace. V kapitole kalkulací bylo popsáno sestavování kalkulačních vzorců s přesnou strukturou a také členění jednotlivých kalkulací.

Čtvrtá kapitola byla zaměřena na analýzu vybraných zakázek, které byly poskytnuté společností Sigma s.r.o. V této části byly aplikovány teoretické znalosti, které byly převedeny do praxe. Byly analyzovány celkem tři zakázky z toho jedna byla veřejná zakázka. U zakázek byly porovnávány rozpočtové kalkulace s výslednými kalkulacemi a byl hodnocen jejich kalkulační systém.

Společnost sestavuje výslednou kalkulaci u všech zakázek. Používá vhodnou evidenci nákladů dle zakázek pomocí analytické evidenci ve svém účetnictví. Dle kalkulačního systému může vedení společnosti zjišťovat rentabilitu jednotlivých zakázek. Vyhodnocení probíhá u zakázek po dvou měsících od dokončení dané zakázky. Společnost používá vhodný kalkulační systém, díky kterému lze zjistit, zda skutečné náklady převyšovaly předem stanovené náklady a je možné určit úsporu nebo jejich překročení.. což bývá pravidlem u všech zakázek. V kalkulačním systému společnost rozlišuje provozní a ziskovou přírážku. Provozní přírážka je používána pro případné neodhadnutelné náklady v provozu. Ziskovou přírážku si určují obchodní reprezentanti sami dle svých odborných zkušeností a znalostí. Kalkulační systém má motivační prvky pro obchodní reprezentanty, kteří hledají zakázky. Obchodní reprezentanti jsou finančně ohodnoceni v případě, že je zakázka přijatá a zároveň je zisková. Finanční ohodnocení záleží na objemu a úspěšnosti zakázky. Oproti jiným společnostem daná společnost dělá výslednou kalkulaci i u těch nejmenších zakázek, mohou tak sledovat a řídit svou hospodárnost.

## Seznam použité literatury

### Knihy:

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] HANUŠOVÁ, Helena. *Vnitropodnikové účetnictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. 120 s. ISBN 978-80-214-3373-1.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] KIMMEL, P., J. WEYGANDT and D. KIESO. *Financial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 5th ed. Hoboken: Wiley, 2009. 717 s. ISBN 978-0-470-23980-3.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [7] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press, 2018. 790 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- [8] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [9] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

### Zákony, vyhlášky a ostatní zdroje:

- [11] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [13] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

- [14] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
- [15] Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.
- [16] zákona č. 134/2016., zákon o zadávání veřejných zakázek.
- [17] zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.
- [18] zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## Seznam zkratek

ABC	Activity Based Costing
CF	Cash flow
ČÚS	Český účetní standard
DPH	Daň z přidané hodnoty
EVA	Ekonomická přidaná hodnota
IT	Informační technologie
jn	Jednicové náklady
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
ROCE	Rentabilita investovaného kapitálu
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
SÚN	Spojovací účet nákladů
SÚV	Spojovací účet výnosů
SÚZ	Spojovací účet zásob
THN	Technologickohospodářská norma
ÚJ	Účetní jednotka
VH	Výsledek hospodaření
VPÚ	Vnitropodnikové účetnictví

# **Seznam tabulek, obrázků, schémat a grafů**

## **Tabulky**

Tabulka 2.1 - Kategorizace účetních jednotek

Tabulka 2.2 - Komparace manažerského a finančního účetnictví

Tabulka 2.3 - Komparace vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Tabulka 2.4 - Příklady kalkulačních jednic

Tabulka 3.1 - Typový kalkulační vzorec

Tabulka 4.1 - Rozpočtová kalkulace jednotlivých položek v Kč bez DPH

Tabulka 4.2 - Poměr přímých nákladů na celek

Tabulka 4.3 - Kalkulace řezání plošného materiálu v Kč bez DPH

Tabulka 4.4 - Kalkulace pracovního stolu v Kč bez DPH

Tabulka 4.5 - Kalkulace jednoduchého stolu v Kč bez DPH

Tabulka 4.6 - Kalkulace skříně na šanony v Kč bez DPH

Tabulka 4.7 - Kalkulace skříně s úložnými boxy v Kč bez DPH

Tabulka 4.8 - Výsledná kalkulace v Kč bez DPH

Tabulka 4.9 - Rozpočtová kalkulace jednotlivých položek v Kč bez DPH

Tabulka 4.10 - Poměr přímých nákladů na celek

Tabulka 4.11 - Kalkulace řezání plošného materiálu celkem v Kč bez DPH

Tabulka 4.12 - Kalkulace skříně s posuvnými dveřmi v Kč bez DPH

Tabulka 4.13 - Výsledná kalkulace v Kč bez DPH

Tabulka 4.14 - Cenová nabídka kanceláře pokladna v Kč

Tabulka 4.15 - Cenová nabídka kanceláře č. 111 v Kč

Tabulka 4.16 - Cenová nabídka archivačních skříní v Kč

Tabulka 4.17 - Rentabilita v Kč bez DPH

## **Obrázky**

Obrázek 2.1 - Popis transformačního procesu

Obrázek 2.2 - Účtování ve výrobním nebo režijním středisku

Obrázek 2.3 - Účtování v realizačním středisku



Obrázek 4.1 - Interiér kanceláře

## **Schémata**

Schéma 3.1 - Rozdělení nákladů

## **Grafy**

Graf 3.1 - Vývoj celkových variabilních nákladů

Graf 3.2 - Vývoj celkových fixních nákladů

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 12.7.2019

  
.....  
Jméno a příjmení studenta

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 - Organizační struktura obchodní společnosti